

**Die Grundlagen und die
charakteristischen Grundzüge der
Bilanz in der Volkseigenen Industrie**

Eugen Weisenseel

1963

DIE GRUNDLAGEN UND DIE CHARAKTERISTISCHEN GRUNDZÜGE
DER BILANZ IN DER VOLKSEIGENEN INDUSTRIE

Inaugural - Dissertation
zur
Erlangung des Doktorgrades
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
zu Frankfurt am Main

vorgelegt von
Diplom-Kaufmann Eugen Weisenseel
aus Frankfurt am Main

1963

1. Gutachter : Priv. Doz. Dr. Dr. R. Dornemann

2. Gutachter : Prof. Dr. E. Loitlsberger

Tag der mündlichen Prüfung : 7. und 8. Mai 1963

Tag der Promotion : 8. Mai 1963

INHALTSÜBERSICHT

Kapitel I

<u>Grundlagen und Aufgaben des Rechnungswesens und der Bilanz des VE Industriebetriebes</u>	5
§ 1) Die Grundlagen des Rechnungswesens in der VE Industrie	5
1. Das Gewinnmaximierungsprinzip der marktwirtschaftlichen Unternehmung	5
2. Das Prinzip der plandeterminierten Leistungserstellung des planwirtschaftlichen VE Industriebetriebes	7
3. Die wirtschaftliche Rechnungsführung	10
§ 2) Die Aufgaben des Rechnungswesens und der Bilanz in der VE Industrie	18
1. Gewinnermittlung und Plankontrolle ~ die Hauptaufgaben des Rechnungswesens des jeweiligen Betriebstyps	18
2. Die Planung des VE Industriebetriebes	21
3. Die besonderen Aufgaben der Bilanz im Rahmen der Plankontrolle	26

Kapitel II

<u>Die Reflexion des betrieblichen Kreislaufes in der Bilanz</u>	31
§ 1) Der Kreislauf der wirtschaftlichen Mittel	32
1. Die Problemstellung	32
2. Der Produktions- und Zirkulationsprozeß	33
3. Die Funktion des Geldes im Reproduktionsprozeß und in der Finanzplanung	35
4. Der Umschlag aus der Geldform in die produktive Form	40
5. Der Umschlag aus der produktiven in die Warenform	49
6. Der Umschlag aus der Warenform in die Geldform	54
7. Die Gliederung	60
8. Kritische Betrachtung	65

§ 2)	Die Einheitlichkeit von Kostenrechnung, Kontenführung und Bilanzierung	66
1.	Allgemeines	66
2.	Die Organisation des Rechnungswesens	67
3.	Das Verhältnis von Kostenrechnung und Kontenführung	72
4.	Der Kontenrahmen	78
5.	Die gesamtwirtschaftliche Einheitlichkeit des Rechnungswesens	84
§ 3)	Die Permanenz der Bilanzierung	85
1.	Der Grundsatz der Reflexion im Bilanzbereich	85
2.	Die Bilanzformel	87
3.	Die Inventur	90
4.	Die Abschreibung	95
5.	Die Bilanz als Zusammenfassung der Kontenführung	100
6.	Dynamische, statische und "permanente" Bilanz - ein Vergleich	101

Kapitel III

	<u>Die Bewertung der Bilanzpositionen nach Gesetz und Praxis</u>	105
§ 1)	Die Bewertung der Grundmittel, der Generalreparaturen und der Investitionen	106
§ 2)	Probleme der Bewertung der materiellen Umlaufmittel	111
1.	Die Problemstellung	111
2.	Vergleichende Betrachtung : Bewertungsprobleme in marktwirtschaftlicher Privatunternehmung und planwirtschaftlichem VEB	113
3.	Der Zusammenhang zwischen der Bewertung der materiellen Umlaufmittel und der Plankontrolle	115
4.	Abschließende Betrachtung	117
§ 3)	Die Bewertung der materiellen Umlaufmittel	118
1.	Allgemeines	118
2.	Die Bewertung der Vorräte	119
3.	Die Bewertung der unvollendeten Produktion	120
4.	Die Bewertung der Fertigerzeugnisse	122
5.	Die sonstigen Bilanzpositionen	123
	Literaturverzeichnis	124

I. Kapitel

Grundlagen und Aufgaben des Rechnungswesens und der Bilanz in der VE Industrie

Der Bilanz, die der VE Industriebetrieb zum Jahresschluß den übergeordneten Verwaltungen und Bankinstituten vorlegt, liegen die gleichen logisch-rationalen Elemente zugrunde wie der Bilanz einer privaten Unternehmung, Elemente, die die Bilanz erst zu einem sinnvoll und zweckmäßig konstruierten Zahlengebilde machen. Das sind die Doppik des Aspekts der in einem Betrieb gebundenen wirtschaftlichen Mittel nach Finanzierungsquellen und nach Verwendung, die Erfassung der Mittel nach Bestand und Bewegung, die Kommensurabilität der Mittel durch den Wert, den Geldausdruck etc. Die Bilanz des VE Industriebetriebes und der privaten Unternehmung unterscheiden sich aber auch in wesentlichen Zügen voneinander. Der VEB, der Betrieb des planwirtschaftlichen Wirtschaftssystems, stellt der Bilanz andere Aufgaben als die private Unternehmung des marktwirtschaftlichen Wirtschaftssystems. So füllt er die zeitlose Grundform mit einem neuen Inhalt und weist ihr im Rahmen des Rechnungswesens einen anderen Platz zu.

Die charakteristischen Grundzüge der Bilanz der VE Industrie haben also ihre Wurzeln im Wirtschaftssystem der Planwirtschaft und insbesondere in deren systemeigener Methode der Betriebslenkung und -leitung, in der wirtschaftlichen Rechnungsführung. Von hier muß eine Darstellung der Bilanzierung in der VE Industrie ausgehen.

§ 1) Die Grundlagen des Rechnungswesens in der VE Industrie

1. Das Gewinnmaximierungsprinzip der marktwirtschaftlichen Unternehmung

Wer, um einen Bedarf zu decken, über knappe Mittel verfügt, sie bereitstellt und verwendet, der "wirtschaftet". Das zentrale Problem des

Wirtschaftens im gesamtwirtschaftlichen Sinne ist die Abstimmung zwischen Produktion und Bedarf und zwar auf allen differenzierten Ebenen der Produktion und der produktiven und individuellen Konsumtion. Eine Wirtschaft befindet sich dann im Zustand des Gleichgewichts, wenn soviel Güter nach Art, Menge und Preis hervorgebracht werden wie gleichzeitig verbraucht werden und umgekehrt. Die Abstimmung zwischen Produktion und Bedarf, zwischen Angebot und mit Kaufkraft ausgestatteter Nachfrage kann - grundsätzlich und nach den Erscheinungen der gegenwärtigen Wirklichkeit gesehen - auf zwei Wegen vor sich gehen, auf dem der Marktwirtschaft oder dem der Planwirtschaft. Mit diesen beiden alternativen Ordnungstypen der Wirtschaft sind zugleich politische Kategorien in den Kreis der Betrachtung einbezogen, die sich in Deutschland in seinen beiden Teilstaaten, der Bundesrepublik und der Deutschen Demokratischen Republik konfrontieren. Jedoch beinhalten die marktwirtschaftliche und die planwirtschaftliche Wirtschaftsordnung eine profunde ökonomische Substanz. Diese objektiven ökonomischen Tatbestände - und nicht die objektiven sozialen oder die subjektiven politischen - sind Gegenstand dieser Darlegungen.

Grundlage und elementare Voraussetzung des marktwirtschaftlichen Systems und damit seines Betriebstyps "private Unternehmung" ist das Privateigentum an den Produktionsmitteln. Die Gruben und Werkhallen, die Verkehrsmittel und Geldinstitute stehen in der Verfügungsgewalt einzelner Unternehmer oder Unternehmergruppen. Sie sind in ihren Entscheidungen und Anordnungen nach innen und außen - besonders in bezug auf den Staat - grundsätzlich unabhängig. In dem Maß aber, in dem sie unabhängig sind, tragen sie das Risiko. In diesem System autonomer Unternehmungen wird das Gleichgewicht zwischen Produktion und Bedarf mit Hilfe eines Prinzips hergestellt, das mit gesamtwirtschaftlicher Bedarfsdeckung unmittelbar nichts zu tun hat, nämlich mit dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip, das im Hochkapitalismus - und hier insbesondere in der kapitalistischen Industrie - seine letzte Steigerung im Gewinnmaximierungsprinzip erfahren hat. An ihm orientiert der private Unternehmer seine Dispositionen, an ihm mißt er, ob sie richtig oder falsch waren. Das Prinzip der Gewinnmaximierung ist aber nicht nur der regulative Mechanismus der Produktion, sondern zugleich auch Agens privatunternehmerischer Tätigkeit überhaupt.

Das marktwirtschaftliche System wurde auf dem Gedanken einer "harmonie

naturelle" begründet, auf der Annahme, wenn jede einzelne Unternehmung versuche, einen maximalen Gewinn zu erzielen, so werde damit die optimale Versorgung mit Gütern erreicht, ein maximales Sozialprodukt erstellt und die Tendenz zur Vollbeschäftigung sei gegeben. Die Erfahrungen der Wirklichkeit verwarfen jedoch diese Annahme. Es stellte sich heraus, daß es in einer dem "freien Spiel der Kräfte" überlassenen Wirtschaft tatsächlich ein Unterbeschäftigungsgleichgewicht ohne immanente Tendenz zur Vollbeschäftigung geben kann, wobei nicht das größtmögliche Sozialprodukt erstellt und nicht die optimale Versorgung erreicht wird, oder ein Überbeschäftigungsgleichgewicht mit inflationärer Entwicklung. So wurde der Staat zur Hilfe gerufen, mit seinen Mitteln die Lücken zu schließen und die Mängel zu beheben. Er greift regelnd und dirigierend in das elementare Geschehen, in das freie Spiel der Kräfte ein. Dabei bedient er sich vielfältiger Werkzeuge, mittelbar und unmittelbar wirkender, der Geld-, Steuer-, Preispolitik etc. und setzt der Autonomie des privaten Unternehmers Grenzen, die immer enger werden. Von diesem Vorgang entscheidend beeinflußt wurde aber auch die Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung. Unbeeinflußt von all dem blieb jedoch das Prinzip der Gewinnmaximierung dominierend für den Ablauf des marktwirtschaftlichen Geschehens.

2. Das Prinzip der plandeterminierten Leistungserstellung des planwirtschaftlichen VE Industriebetriebes

Grundlage und elementare Voraussetzung der Planwirtschaft ist das Volkseigentum an den Produktionsmitteln, das den Betriebstyp des "VEB" (1) schuf. Es schmilzt die einzelnen Betriebe zu einem gesamtwirtschaftlichen Organismus zusammen, die nun keine autonomen, nur über den Markt verbundenen Zellen mehr sind, sondern als Glieder den Weisungen des übergeordneten Ganzen, der zentralen Planungsinstanz und der Hierarchie der Wirtschaftsbehörden unterstehen.

(1) Aus Gründen der Vereinfachung und der Einheitlichkeit werden hier und im folgenden die Ausdrücke der offiziellen Sprachregelung der DDR benutzt.

Produktion und Bedarf werden in der Planwirtschaft nicht durch einen elementar wirkenden Regulator wie den des Gewinnmaximierungsprinzips aufeinander abgestimmt und zu einem gleichgewichtigen Zustand geführt, sondern durch bewußte Gestaltung der variablen Faktoren und durch bewußte Ausnutzung der gegebenen Daten einer Wirtschaft, d. h. durch Handeln aufgrund eines alle Funktionsbereiche und Zweige einer Volkswirtschaft umschließenden Planes. Dieser Gesamtplan faßt die volkswirtschaftlichen Teilpläne zusammen, die die einzelnen interdependenten Funktionsbereiche und Zweige so aufeinander abstimmen, daß sich die Volkswirtschaft im Zustand des Gleichgewichts befindet unter gleichzeitiger Erstellung eines maximalen Sozialproduktes und einer optimalen Versorgung. Dabei sind folgende Proportionen, die bei der Planung hergestellt werden müssen, die wichtigsten: das Verhältnis zwischen der Produktion von Investitionsgütern und Konsumgütern und damit das Verhältnis zwischen Nettoinvestition und Konsumtion; die Abstimmung zwischen kaufkräftiger Konsumgüternachfrage und -angebot, d. h. zwischen Warenfonds und Kaufkraftfonds auf allen Ebenen - differenziert nach Einkommensstufen einerseits und Warensortiment und -qualität andererseits.

Der volkswirtschaftliche Gesamtplan wird als Perspektivplan für einen längeren Zeitraum, in der Regel für sieben Jahre erstellt. Teilpläne für einzelne Industriezweige werden für Zeiträume bis zu 20 Jahren ausgearbeitet. Als laufender Plan auf der Grundlage des Perspektivplanes wird in der DDR jährlich der Volkswirtschaftsplan festgelegt, der in seinen wichtigsten Abschnitten die materiellen Aufgaben der Produktion in der Industrie fixiert. Er wird ergänzt durch den Staatshaushaltsplan, der das finanzielle Spiegelbild der im Volkswirtschaftsplan vorgesehenen materiellen Bewegungen ist. Beide Pläne werden nach ihrer endgültigen Ausarbeitung durch die Staatliche Plankommission, bzw. durch das Finanzministerium der Volkskammer übergeben, die sie zum Gesetz erheben.

Den Industriebetrieben werden die ihnen im Rahmen des Volkswirtschaftsplanes zufallenden Aufgaben von den Vereinigungen Volkseigener Betriebe (zentral geleitete Industrie) oder den Wirtschaftsräten der Bezirke, Kreise oder Gemeinden (regional geleitete Industrie) übergeben, je nachdem, welchem dieser Organe sie unterstellt sind. Diese Aufgaben sind bindende Direktiven mit Gesetzeskraft. Sie werden von den Betrieben eigenverantwortlich und selbständig in einem detaillierten Betriebs-

plan präzisiert, der nun seinerseits alle Funktionsbereiche und Abteilungen umfaßt und aufeinander abstimmt. Der Plan determiniert also die Leistung, die der VE Industriebetrieb erstellt. Seine Zahlen oder Kennziffern sind verbindlich für den Vollzug des betrieblichen Prozesses. An die Stelle des Gewinnmaximierungsprinzips tritt das Prinzip der planeterminierten Leistungserstellung.

Diese beiden betrieblichen Prinzipien sind Idealprinzipien, die das Wesentliche und Typische verdichtet ausdrücken sollen. Natürlich stellt auch die marktwirtschaftliche Unternehmung einen Plan auf und je größer diese Unternehmung ist, desto detaillierter, exakter und umfangreicher werden diese Betriebspläne. Auch Erscheinungen gesamtwirtschaftlicher Planung gibt es in der Marktwirtschaft. Umgekehrt hat auch der VEB einen Gewinn zu erwirtschaften. Dies ist sogar eng an die "materielle Interessiertheit der Werktätigen" - wie in der VE Industrie das menschliche Streben nach höherem Einkommen umschrieben wird - geknüpft.

Was aber ist das primäre Agens des jeweiligen Systems, das den betrieblichen Prozeß in Gang setzt und in Gang hält und dem die anderen Erscheinungen untergeordnet sind? Dies sind ohne Zweifel die jeweils genannten Prinzipien. Die Betriebspläne einer marktwirtschaftlichen Unternehmung sind nicht der Ausgangspunkt der betrieblichen Betätigung, sondern sie dienen dazu, den Gewinn maximieren zu helfen. In der Regel sind es geschätzte Zahlen, die unverbindlich für den Betriebsablauf sind, die eine Orientierung bieten sollen und ohne weiteres revidiert werden können. Andererseits arbeitet der VEB nicht des Gewinnes, und schon gar nicht des maximalen Gewinnes wegen. Unrentable, mit Verlust wirtschaftende VEB werden nicht geschlossen, wenn auf ihre Erzeugnisse volkswirtschaftlich nicht verzichtet werden kann. Damit soll aber nicht gesagt sein, daß es bedeutungslos ist, ob ein VEB mit Gewinn oder Verlust arbeitet. Dies ist eine wichtige Frage, wie noch zu zeigen sein wird, und zwar nicht zuletzt für die Bilanz des VE Industriebetriebes, aber es ist nicht der primäre Antrieb für den betrieblichen Prozeß des VEB. Der Gewinn ist eine geplante Größe wie Absatz, Produktion oder Beschaffung. Unter Umständen kann auch ein Verlust geplant sein. Es kommt darauf an, die Pläne einzuhalten, also auch den geplanten Gewinn zu erwirtschaften oder den geplanten Verlust zu halten.

3. Die wirtschaftliche Rechnungsführung

Wenn auch das Prinzip der plandeterminierten Leistungserstellung das dominierende, systembezogene Prinzip des VE Industriebetriebes ist, so kann es doch nur allgemeiner Natur sein. Der Plan ist zwar Ausgangspunkt und Grundlage der wirtschaftlichen Betätigung im VEB, aber er allein genügt noch nicht, um den wirtschaftlichen Prozeß anzutreiben und um die ungeheure Vielfalt und Anzahl der einzelnen Tätigkeiten zu lenken und zu regeln. Der Plan muß einerseits erfüllt sein von den systemindifferenten Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und des finanziellen Gleichgewichts, ohne deren Durchsetzung ein Betrieb keine ökonomische Erscheinung ist, andererseits bedürfen diese abstrakten Prinzipien ihrer betrieblich-organisatorischen Ausgestaltung. Zudem braucht der Plan seine Ergänzung durch bestimmte, automatisch oder spontan wirkende Mechanismen für solche Tätigkeitsakte, deren bewußte Planung unökonomisch wäre.

Das Wirtschaftlichkeitsprinzip oder - wie es Lenin in die marxistische Terminologie einführte - das Sparsamkeitsregime verpflichtet die VEB zum sparsamsten Umgang mit "lebendiger und vergegenständlichter Arbeit", d. h. daß sie die staatlichen Aufgaben mit dem geringsten Aufwand an Arbeitskraft, Arbeitsgegenständen und Arbeitsmitteln zu erfüllen und, wenn möglich, überzuerfüllen haben, wobei sie insbesondere den Aufwand an Arbeitskraft ständig zu senken, also die Arbeitsproduktivität ständig zu steigern haben. Das Sparsamkeitsregime drückt aus, daß der wirtschaftende Mensch sich nicht mit einem beliebigen Verhältnis zwischen Produktivfaktor-Einsatz und mengenmäßigem Ertrag begnügt, sondern mit gegebenem Produktivfaktor-Einsatz einen maximalen Ertrag, bzw. einen gegebenen oder geplanten Ertrag mit minimalem Einsatz anstrebt (1).

Das Wirtschaftlichkeitsprinzip oder Sparsamkeitsregime ist systemindifferent. Sowohl die marktwirtschaftliche Unternehmung als auch der VEB arbeiten nach ihm, wenn auch die Beziehungen zwischen dem Wirtschaftlichkeitsprinzip einerseits und den Prinzipien der Gewinnmaximierung

(1) Oft findet man die Formel "Maximaler Ertrag mit minimalem Einsatz". Dies ist logisch unmöglich, weil es eine Gleichung mit zwei Variablen ist. Ein Faktor muß konstant sein.

und der plandeterminierten Leistungserstellung andererseits ihre besondere, hier nicht erörterte Problematik besitzen. Für den Bereich der Planwirtschaft ergibt sich insofern eine gewisse Nuance in der Formulierung, als man sagen muß, daß der Plan mit minimalem Aufwand zu erfüllen und, wenn möglich, überzuerfüllen ist.

Die Methoden zur Durchsetzung des Sparsamkeitsregimes werden zusammengefaßt unter der Bezeichnung "Wirtschaftliche Rechnungsführung"(1). Ihre wichtigste Forderung lautet, daß der VEB rentabel zu arbeiten habe. Rentabilität im Sinne der wirtschaftlichen Rechnungsführung bedeutet, daß der Betrieb seine im Zuge der Planerfüllung entstehenden Ausgaben durch seine eigenen Einnahmen, die er durch die Realisierung seiner Produktion erhält, decken kann und darüber hinaus noch einen Gewinn erzielt. Ein VEB arbeitet also rentabel, wenn er die durch den Plan determinierte Leistung erstellt und dabei gleichzeitig die ihm vom Staat zur Verfügung gestellten wirtschaftlichen Mittel reproduziert und einen zusätzlichen finanziellen Überschuß erzielt.

Diese Formulierung des Rentabilitätsbegriffes läßt die spezifischen Bedürfnisse planwirtschaftlicher Wirtschaftsführung erkennen.

a) Der finanzielle Überschuß wird nicht in Beziehung zum eingesetzten Kapital gesetzt, sondern zu den produktionsbedingten Ausgaben, den Kosten; es kommt auf die Umsatzrendite an, die enger mit der Wirtschaftlichkeit verknüpft ist als die Kapitalrentabilität. Je größer also der Gewinn ist, desto besser ist die Wirtschaftlichkeit und desto größer muß die materielle Produktion sein (2).

Die Erwirtschaftung eines Gewinnes ist unter anderem bedeutsam für den Staatshaushalt. Der Teil der Güter und Dienstleistungen, die der Staat

(1) Im Russischen gebraucht man das Wort "Choszrastschjot", das wörtlich übersetzt "Eigenwirtschaftlichkeit" oder "Rentabilitätsprinzip" heißt. Fred Ölßner prägte den Ausdruck "Wirtschaftliche Rechnungsführung" in seiner im Jahre 1952 erschienenen Broschüre, in der dieses Thema erstmals umfassend von einem deutschen Autor behandelt wurde.

(2) Wenn auch bei der Plankontrolle der Gewinn unter anderem in Beziehung zu den eingesetzten Grund- und Umlaufmitteln gesetzt wird, so außerhalb der Rentabilitätsrechnung, um die Ausnutzungsquote der wirtschaftlichen Mittel zu errechnen.

für seine Zwecke in Anspruch nimmt, werden vor allem durch die abgeführten Gewinne der Industrie finanziert. Je größer die Gewinne der VE Industrie sind, desto größer ist nicht nur die materielle Produktion, sondern desto besser ist auch der Staat mit Finanzmitteln, d.h. mit dem finanziellen Gegenstück der materiellen Produktion versorgt.

b) Die dem VEB vom Staat zur Verfügung gestellten, sich aber weiterhin in Volkseigentum befindenden wirtschaftlichen Mittel müssen erhalten, müssen im Zuge der Planerfüllung reproduziert werden. Das aber heißt nichts Anderes, als daß die Ausgaben durch die eigenen Einnahmen gedeckt werden müssen. Es kann Betriebe geben, die zeitweilig mit Verlust arbeiten und subventioniert werden müssen, da auf ihre Produktion aus volkswirtschaftlichen Gründen nicht verzichtet werden kann. Dies können aber nur zeitweilige Ausnahmen sein, da, wenn die Subventionierung größeren Umfang annehmen würde, der Zwang zur Wirtschaftlichkeit und zur Eigenverantwortlichkeit entkräftet wird.

Die Rentabilität ist nicht nur ein Wirtschaftlichkeits-, sondern auch ein Preisproblem. In der Planwirtschaft bilden sich die Preise nicht elementar auf dem Markt, sondern sie werden vom Staat nach bestimmten Gesichtspunkten festgelegt. Ein unrentabler Betrieb könnte durch eine Erhöhung der Abgabepreise sofort zu einem rentablen gemacht werden. Aber im Interesse einer gesunden Wirtschaftsführung kann und wird nicht in dieser Weise verfahren. Es ist auch behauptet worden, so u. a. von L. v. Mises, eine sozialistische Planwirtschaft könne nicht funktionieren, da es keine echten Preise gebe und daher die Wirtschaftlichkeit der Produktion nicht festgestellt werden könne. Natürlich gibt es in der sozialistischen Planwirtschaft keine Marktpreise im marktwirtschaftlichen Sinne, aber der Zirkulationsmechanismus des Marktes - der Tausch von Ware gegen Geld und von Geld gegen Ware - hat sich in der Planwirtschaft bis heute keineswegs geändert. Den Strömen von Gütern fließen entsprechende Geldströme entgegen und das Preissystem muß so beschaffen sein, daß dieser Kreislauf reibungslos vonstatten geht, daß Produktion und Bedarf, Angebot und Nachfrage aufeinander abgestimmt sind. In der Tat sind die von der planwirtschaftlichen Preisbehörde festgesetzten Preise naturgemäß "härter" und dadurch für die Wirtschaftlichkeitsrechnung geeigneter als die durch die schleichende Inflation aufgeweichten Preise der Marktwirtschaft.

Somit bietet auch die Planwirtschaft die Möglichkeit, die Produktionsaufwendungen und -erträge in Geldform auszudrücken, sie zu bewerten, zu vergleichen, exakte Kalkulationen anzustellen und so die Wirtschaftlichkeit und die Rentabilität zu bestimmen.

Die wirtschaftliche Rechnungsführung als Methode der planwirtschaftlichen Betriebsorganisation verlangt also "Gegenüberstellung der Produktionsaufwendungen und der Produktionsergebnisse in Geldform, Deckung der Ausgaben des Betriebes aus eigenen Einnahmen, sparsame Verwendung der Mittel und Sicherung der Rentabilität der Produktion" (1).

Die wirtschaftliche Rechnungsführung bedient sich einer ganzen Reihe von Methoden, die teils zum alten, bewährten Bestand der Betriebsführung gehören, im Experimentierstadium der Planwirtschaft aber neu durchdacht und erkannt werden mußten, zum anderen Teil aber unter den besonderen Verhältnissen der Planwirtschaft kreiert wurden und nur in ihnen möglich sind.

a) Als erstes ist die wirtschaftlich-operative Selbständigkeit zu nennen. Der Betrieb erhält die zur Erfüllung der Planaufgaben notwendigen materiellen und finanziellen Mittel vom Staat zugewiesen. Dies sind die Fonds des Betriebes die sich nach wie vor im Volkseigentum befinden, über die aber selbständig zu verfügen der Betrieb berechtigt ist (2). Den Rahmen dieser wirtschaftlich-operativen Selbständigkeit grenzt wirtschaftlich der Volkswirtschaftsplan und juristisch das Institut des Volkseigentums ab. Grundmittel, die sich in Volkseigentum befinden, dürfen nicht verkauft und ver- oder gepfändet werden. Wenn die Verfügungsgewalt über einen solchen Gegenstand von einem VEB auf einen anderen übertragen wird, so ist dies eine "Umsetzung". Der eine Betrieb bucht aktiv und passiv ab, der andere bucht zu.

(1) Lehrbuch der Politischen Ökonomie, 2. Auflage, Berlin 1956, S. 224

(2) Die Politische Ökonomie bezeichnet die wirtschaftlichen Mittel des Betriebes entsprechend ihrer Stellung im Produktions- und Zirkulationsprozeß als Produktionsfonds, die sich aus Produktionsanlagefonds und Produktionsumlauffonds zusammensetzen, und Zirkulationsfonds.

Im Rechnungswesen spricht man von Grundmitteln und Umlaufmitteln, deren Deckungsquellen auf der Passivseite der Bilanz die Grundmittel-Fonds und Umlaufmittel-Fonds sind.

b) Die wirtschaftlich-operative Selbständigkeit bedingt die juristische Selbständigkeit. Der VEB wird als juristische Person konstituiert und kann selbständig Verträge schließen, Kredit aufnehmen, haftet voll für seine Verbindlichkeiten. Die wirtschaftlich-operative und die juristische Selbständigkeit erfordern die selbständige Rechnungslegung und Bilanzierung.

c) Die Wirtschaftsverträge haben eine besondere absatzpolitische Bedeutung. Alle Warenlieferungen in der VE Wirtschaft müssen vertraglich geregelt sein, je nach der Art der Lieferung durch Global- oder Einzelverträge. Dadurch wird der Lieferbetrieb vor allem an die termin- und sortiments-gerechte Lieferung gebunden, der Abnehmerbetrieb an Abnahme und Zahlung.

Dieses allgemeine Vertragssystem regelt also die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Betrieben und präzisiert den Volkswirtschaftsplan in absatzpolitischer Hinsicht. Jeder Vertragsverstoß wird durch eine Konventionalstrafe, die schon im Vertrag enthalten sein muß, geahndet. Vertragsstreitigkeiten entscheiden die Vertragsgerichte. Die besondere absatzpolitische Bedeutung der Wirtschaftsverträge besteht darin, daß die Produktion vertraglich gedeckt sein muß, d.h., daß nichts produziert werden darf, was nicht mit vertraglicher Sicherheit abgesetzt wird. Für überbeschäftigte Engpaßbetriebe sind diese Verträge natürlich in dieser Hinsicht uninteressant.

d) Die operative Selbständigkeit ist nicht möglich, wenn nicht zugleich der Leiter eines VEB dem Staat gegenüber persönlich verantwortlich ist für den rationellsten Einsatz und die Erhaltung der wirtschaftlichen Mittel. Persönliche Verantwortung und Einzelleitung bedingen sich gegenseitig. Die Kollegialleitung ist nicht nur schwerfällig, sie besitzt auch die Eigentümlichkeit, die Verantwortung im Kreise herumzuschieben. Die Werk- und Abteilungsleiter haben daher das Recht, in ihrem Verantwortungsbereich selbständig Entscheidungen und Anordnungen zu treffen.

e) Wenn eine Leistung durch den Plan determiniert ist, so ist sie noch lange nicht erstellt. Der Nerv der Planerfüllung ist das materielle Interesse daran. Mit Produktions- und Lieferbefehlen lassen sich keine maximalen Leistungen erbringen. Die Sogkraft des materiellen Wohlstands

muß ausgenutzt werden, diejenigen, die den Plan zu erfüllen haben, müssen daran materiell interessiert sein, müssen an einer Planübererfüllung partizipieren. Die Wirtschaftsfunktionäre der VE Industrie wissen sehr wohl, daß mit "sozialistischem Bewußtsein" allein eine moderne Wirtschaft nicht in Gang gehalten werden kann.

Die materielle Interessiertheit wird auf verschiedenen Wegen erzielt. Die persönliche materielle Interessiertheit wird unmittelbar ausgenutzt durch den Leistungslohn, durch Einzelprämien für besondere Leistungen und unmittelbar durch Prämien an das leitende Personal bei Planerfüllung und -übererfüllung. Die allgemeine materielle Interessiertheit wird gefördert durch die Zuführungen zum Betriebsprämien- und zum Kultur- und -Sozial-Fonds (1), die von der Planerfüllung des Plans der Warenproduktion und des Gewinnplanes abhängen. Der Betriebsprämienfonds ist die Finanzquelle für die Einzelprämien, der Kultur- und Sozial-Fonds dient allgemeinen sozialen und kulturellen Zwecken.

f) Die wirtschaftliche Tätigkeit der VE Industriebetriebe unterliegt einer ständigen Finanzkontrolle, der sogenannten "Kontrolle durch die Deutsche Mark". So wie die Finanzplanung ein hervorragendes Instrument der Betriebsführung ist, nimmt die Finanzkontrolle einen beherrschenden Platz im Kontrollbereich des VEB ein. Sie ist eine "operative" Kontrolle, d.h. sie gibt den für die Betriebsführung verantwortlichen betrieblichen und überbetrieblichen Instanzen die Möglichkeit, Planabweichungen kurzfristig aufzudecken und entsprechende Maßnahmen, die auch in einer Planrevision bestehen können, zu ergreifen.

Theoretisch kann der Kontrolle durch die DM alles, "was Geld kostet", unterworfen werden. An der Wirtschaftlichkeit des dafür notwendigen Apparates wird entschieden, wie tief und wie feingegliedert sie angesetzt wird. An Rechnungslegung und Bilanzierung stellt sie besondere Anforderungen.

Die Kontrolle durch die DM hat zwei Seiten. Sie wirkt automatisch über das finanzielle Gleichgewicht und sie wird systematisch vorgenommen

(1) Ursprünglich gab es einen "Direktorfonds", der 1957 bei der Neuordnung des gesamten Prämienwesens in "Betriebsprämienfonds" umbenannt und von dem später noch der "Kultur- und Sozial-Fonds" abgetrennt und verselbständigt wurde.

über den besonderen Finanzierungsmechanismus der VE Industrie.

Die automatisch wirkende Kontrolle durch die DM beruht auf dem Umstand, daß sich jede wirtschaftliche Tätigkeit im Betrieb auf die finanziellen Bewegungen, auf den Strom der Einnahmen und Ausgaben auswirkt. Entsprechend den Plandaten wird der Betrieb mit Grund- und Umlaufmitteln ausgestattet. Dabei wird auch sein finanzielles Gleichgewicht planmäßig hergestellt. Zeitweilig können nämlich die Ausgaben die Einnahmen überwiegen oder umgekehrt.

Im Finanzplan und in seinem wichtigsten Dokument, der Bilanz der Einnahmen und Ausgaben, werden solche zeitweiligen Disproportionen ausgeglichen.

Nun setzt der Automatismus der Kontrolle durch die DM ein. Wird die Leistung in allen Phasen nach den Daten des Planes erstellt, so reichen die Einnahmen zusammen mit den zur Verfügung gestellten finanziellen Mitteln aus, um die Ausgaben zu decken und um die aus dem Gewinn vorgesehenen Zuführungen zu den Fonds zu leisten. Bei Planabweichungen müssen sich früher oder später Liquiditätsschwierigkeiten einstellen. Eine negative Planabweichung wirkt sich immer in einer Verzögerung der Umschlagsgeschwindigkeit der in einem Betrieb zirkulierenden wirtschaftlichen Mittel aus, d.h. es werden mehr Mittel im Kreislauf gebunden als geplant. Dies wirkt sich besonders scharf bei den Umlaufmitteln aus, also bei den wirtschaftlichen Mitteln, die im Zuge eines Kreislaufprozesses ganz umschlagen. Ihre Planung und ihre Kontrolle bedarf daher besonderer Sorgfalt. Es entsteht also eine Diskrepanz zwischen dem effektiven Bedarf an Umlaufmitteln und ihrer planmäßigen Ausstattung. Die Ausgaben übersteigen die Einnahmen bis die finanziellen Reserven, mit denen der Betrieb planmäßig ausgestattet wurde, erschöpft sind oder bis andere Mittel zweckentfremdet verwendet werden. Ein rotes Licht leuchtet auf.

Die Kontrolle durch die DM wird aber nicht nur dieser Automatik überlassen, sie wird auch systematisch über die Finanzierung der VEB ange setzt. Die wirtschaftlichen Mittel sind von ihrer Finanzquelle her gesehen die Fonds: der Grundmittelfonds, der Umlaufmittelfonds, die Sonderfonds, die Kredite, die Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen und Leistungen, die ständigen Passiva. Das entscheidende Mittel des Finanzierungsmechanismus ist diese Aufspaltung der eigenen und fremden Fonds und ihre strenge Zweckbindung. Bei den Krediten kann noch die Objektdeckung hinzukommen ("Umschlagsfinanzierung").

Die Fonds werden nach dem Plan gebildet, vermehrt oder verringert, die eigenen Fonds durch Zu- und Abführungen an den Staatshaushalt oder durch Zuführungen aus dem Gewinn, die fremden Fonds durch Neuausschüttungen oder Rückzahlungen von Krediten etc. Aus Kontroll- und Liquiditätsgründen werden zur Deckung einiger Sonderfonds Sonderbankkonten eingerichtet, so z. B. für die Amortisationsfonds (Fonds zur Erhaltung der Grundmittel etc), für den Betriebsprämien- und für den Kultur- und Sozialfonds.

Die systematische Kontrolle durch die DM wird nun in der Weise angesetzt, daß in kurzfristigen Abständen geprüft wird, ob die Fonds zweckentsprechend verwendet wurden. Jede zweckfremde Verwendung ist sofort zu signalisieren.

Für diese systematische Kontrolle durch die DM gibt es verschiedene Organe: den Hauptbuchhalter des Betriebes, der zugleich der staatliche Finanzkontrolleur ist, die Vereinigungen Volkseigener Betriebe (VVB) und die Räte der Bezirke und Kreise, denen eine monatliche oder Quartalsfinanzberichterstattung einzureichen ist. Vor allem aber sind die Banken das wichtigste Organ der Kontrolle durch die DM, die die Finanzen der Betriebe sowohl über den Kredit - die engste und wirksamste Kontrolle - als auch über die Sonderbankkonten kontrollieren.

Die enge Verbindung von automatischer und systematischer Kontrolle ist deutlich. Überall dort und jedesmal dann, wenn das planmäßige finanzielle Gleichgewicht gestört ist, wenn der Betrieb in Liquiditätsschwierigkeiten gerät, entsteht ein solcher Zustand, wo auch die systematische Kontrolle in Tätigkeit tritt. Die beiden Seiten der Kontrolle durch die DM hängen also voneinander ab, wobei allerdings das Schwergewicht auf der systematischen Kontrolle liegt, da sie bewußt, analytisch vorgenommen wird.

g) Ein Betrieb erstellt seine Leistung als Summe der Leistungen der einzelnen Abteilungen und Brigaden und letztlich der einzelnen Arbeitsplätze. Wenn der Plan erfüllt werden soll, so muß er nicht nur im Durchschnitt des Betriebes, sondern zunächst einmal tagtäglich in jeder Abteilung, in jeder Brigade, an jeder Maschine erfüllt werden. Daraus folgt die Notwendigkeit, die Prinzipien und Methoden der wirtschaftlichen Rechnungsführung nicht nur auf den Betrieb als Ganzes, sondern auch in-

nerhalb des Betriebes auf die unteren und untersten produzierenden Einheiten anzuwenden.

Zur innerbetrieblichen wirtschaftlichen Rechnungsführung müssen folgende Voraussetzungen gegeben sein :

(1) Der Betrieb ist in Abteilungen und Brigaden nach der technologischen Struktur zu gliedern und zu organisieren. Dies kann grundsätzlich geschehen entweder nach dem Fluß der Produktion ("A-Z-Organisation") oder nach den Funktionen im technischen Prozeß.

(2) Die Plandaten müssen für diese Abteilungen und Brigaden aufgeschlüsselt werden. Jede untere Einheit muß ihre Aufgaben kennen. Von besonderer Bedeutung sind dabei die technisch begründeten Arbeits- und Materialverbrauchsnormen, diese untersten Bausteine einer jeden Planung, also auch der Plankosten, die den Abteilungen und Brigaden vorgegeben werden müssen.

(3) Alle Kostenfaktoren, auf die die Abteilungen und Brigaden keinen Einfluß haben, müssen ausgeschaltet werden. Dies gilt vor allem für die Materialpreisschwankungen, die durch feste Verrechnungspreise für Material und Zwischenprodukte eliminiert werden.

Auf diese Weise wird die Leistungserstellung der unteren produzierenden Einheiten ermittelt. Planabweichungen können an Ort und Stelle reguliert und Planübererfüllungen können abteilungsweise, brigadenweise und schließlich individuell mit Prämien belohnt werden. Die innerbetriebliche wirtschaftliche Rechnungsführung hängt also mit der materiellen Interessiertheit, aber auch mit der Kalkulation der Selbstkosten auf das engste zusammen.

§ 2) Die Aufgaben des Rechnungswesens und der Bilanz in der VE Industrie

1. Gewinnermittlung und Plankontrolle - die Hauptaufgaben des Rechnungswesens des jeweiligen Betriebstyps

Die Aufgaben, die Buchführung, Kostenrechnung und Bilanz der VE Industrie zu erfüllen haben, und ihre systembezogenen Unterschiede ge-

genüber den Aufgaben des Rechnungswesens der privaten Unternehmung in der Marktwirtschaft leiten sich ab aus den dominierenden Prinzipien der Gewinnmaximierung und der plandeterminierten Leistungserstellung.

Der private Unternehmer strebt einen maximalen Gewinn an und dementsprechend nimmt die Gewinnermittlung in seinem Rechnungswesen einen breiten Raum ein. Der Gewinn oder Erfolg wird sowohl zeitbezogen als auch stückbezogen ermittelt; zeitbezogen in der kurzfristigen (monatlichen, vierteljährlichen) Erfolgsrechnung als Gegenüberstellung des periodisierten Aufwands und Ertrags und in der langfristigen Erfolgsrechnung als Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung; stückbezogen wird er ermittelt in der Auftragsabrechnung oder Nachkalkulation.

Betrachtet man das Rechnungswesen der privaten Unternehmung als Ganzes, so tritt die Bilanz als selbständiges Gebilde hervor. Sie hat Aufgaben zu erfüllen, die nur ihr obliegen und die ihr eine eigene, tiefe praktische und theoretische Ausgestaltung brachten, die sie zu einem selbständigen Zweig des Rechnungswesens qualifizierten. Es gibt spezielle Vorschriften, die nur für sie gelten, es gibt eine Rechtsprechung, die sich nur auf sie bezieht, es gibt Theorien, die ebenfalls nur die Bilanz zum Gegenstand haben.

Diese Selbständigkeit darf natürlich nicht verabsolutiert werden. Die moderne Bilanz baut immer auf dem Zahlenmaterial der Buchführung und der Kostenrechnung auf, wobei dieses Material in der Regel auch für die Zwecke der Bilanz schon aufbereitet erfaßt wird. Aber um den charakteristischen, formal wichtigsten Unterschied zur Bilanz des VE Industriebetriebes deutlich werden zu lassen, muß unterstrichen werden, daß sie sich nicht in einer Zusammenfassung der Salden der Konten erschöpft, sondern ihre eigentliche Erstellung erst nach dieser Zusammenfassung auf einem Abschlußtableau beginnt, dann nämlich, wenn die über die Aufgaben der laufenden Buchführung hinausgehenden Zwecke erfüllt werden. Angedeutet seien nur die Forderungen, die das allgemeine öffentliche Interesse und das besondere der Gläubiger, der Kapitalgeber, der Arbeitnehmer an die Bilanz richten. Hingewiesen sei auf die größte Sorgfalt erfordernden, bilanzpolitischen Maßnahmen zur Erhaltung des finanziellen Gleichgewichts und des Kapitals bei der Ermittlung des Bilanzgewinnes der finanziell auf sich selbst angewiesenen privaten Unternehmung (Rücklagenbildung, imparitätische Behandlung von Gewinnen und Verlusten, Scheingewinnvermeidung etc). Auch zur Maximierung des Gewinn-

nes selbst wird die Bilanz eingesetzt, insofern nämlich, als Ausgaben von der Höhe des Gewinnes abhängen und eine Minderung des Bilanzgewinnes auch diese Ausgaben verringert (Einkommensteuern, Dividenden).

Die vielfältigen und divergierenden Zwecksetzungen haben allerdings auch zur Bilanzuneinheitlichkeit geführt. Das allgemeine öffentliche Interesse verlangt die Handelsbilanz, das spezielle fiskalische die Steuerbilanz und schließlich das private Interesse der Unternehmer eine betriebsinterne Bilanz. Die Planwirtschaft hebt alle diese Interessengegensätze auf, gleichzeitig aber auch einen großen Teil des traditionellen Inhalts der Bilanz.

Die Planwirtschaft wird vom Prinzip der plandeterminierten Leistungserstellung regiert. Jede planmäßige Tätigkeit vollzieht sich in den drei Stufen der Planaufstellung, der Plandurchführung und der Plankontrolle. Die Stufe der Planaufstellung ist die Stufe der Sollzahlen, die Stufe der Plandurchführung ist die Stufe der Istzahlen und die Stufe der Plankontrolle schließlich ist die der Konfrontation der Soll- und der Istzahlen. Von diesem "Dreieck" werden die Aufgaben des Rechnungswesens der VE Industrie umgeben. Es hat die Istzahlen aufzuzeichnen, sie den Sollzahlen gegenüberzustellen und das Material für die Aufstellung des neuen Planes, bzw. für die Planrevision zu liefern.

Im Mittelpunkt der Aufgaben des Rechnungswesens der VE Industrie steht die Plankontrolle. Die Zahlen des betrieblichen Prozesses werden vor allem erfaßt, um sie mit den Kennziffern der Pläne zu vergleichen. Vom zeitlichen Gesichtspunkt aus gesehen kann die Kontrolle des Planes gleichzeitig mit seiner Durchführung, in kürzesten Fristen, wöchentlich, täglich, stündlich, d.h. operativ, oder am Ende einer Planungsperiode erfolgen.

Der Plan wird auf zwei Wegen kontrolliert, und zwar rechnerisch und finanziell. Die rechnerische Kontrolle ist der Plan-Ist-Vergleich, der entweder statistisch auf einem Formular oder buchhalterisch auf einem Konto vorgenommen wird. Auch die finanzielle Plankontrolle - die Kontrolle durch die DM - kann in gewissem Sinne als Plan-Ist-Vergleich gesehen werden, es wird nämlich dem effektiven Bedarf an Umlaufmitteln die Planausstattung gegenübergestellt.

2. Die Planung des VE Industriebetriebes

Der Betriebsplan des VE Industriebetriebes teilt sich auf in die Bereiche der Mengenplanung und der Werteplanung. Der wichtigste Mengenplan ist der "Plan der Brutto- und Warenproduktion".

"Der Produktionsplan ist ein Teil des Produktionsplanes des entsprechenden Industriezweiges. Aus ihm gehen die geplante Nomenklatur (1) der Produktionsaufgabe, die Menge und Qualität der Erzeugnisse, sowie deren Fertigungstermin und das wertmäßige Produktionsvolumen hervor." (2)

Die Produktion wird sowohl mengenmäßig als auch zu Industrieabgabepreisen wertmäßig statistisch erfaßt und kontrolliert. Der Plan der Brutto- und Warenproduktion wird im Bereich der Mengenplanung ergänzt durch den Investitions-, Kapazitäts-, Arbeitskräfte-, Material-, Kultur- und Sozialplan.

Die Werteplanung ist das System des betrieblichen Finanzplanes. Sein Name ist im Grunde genommen irreführend, denn nicht nur der Finanzbereich im engeren Sinne geht in ihn ein, in ihm wird nicht nur das finanzielle Gleichgewicht und die Finanzierung der wirtschaftlichen Mittel geplant, er ist vielmehr das wertmäßige Spiegelbild der Mengenpläne überhaupt. Er faßt also nicht nur die finanziellen Beziehungen des VE Industriebetriebes nach außen - zum Staatshaushalt, zu den anderen Betrieben und wirtschaftlichen Organisationen - in sich ein, sondern auch den Prozeß des Wertverzehr und der Wertbildung im Innern.

Das Gesamtsystem des betrieblichen Finanzplanes besteht demnach aus der Planung der Finanzierung der Grundmittel, der Planung der Bereitstellung und Finanzierung der Umlaufmittel, der Planung der Kosten und der Realisation, der Planung des Ergebnisses und des Reineinkommens. Der betriebliche Finanzplan besteht aus folgendem Rahmensystem, das

-
- (1) Nomenklatur = Hilfsmittel der Planung, Schlüsselliste zur Vereinheitlichung der Ausdrücke und zur Ordnung und Numerierung aller in der Volkswirtschaft hergestellten Erzeugnisse.
 - (2) Kontorowitsch, Der Betriebsplan des Industriebetriebes, Berlin 1955, S. 59

je nach der Größe des Betriebes und nach seinen besonderen Bedürfnissen erweitert oder zusammengefaßt wird :

- A. Finanzierung der Grundmittel
Grundmittel-Finanzierungsplan
Finanzbedarfspläne für die einzelnen Investitionsobjekte
Amortisationsplan (Ansammlung und Verwendung der Abschreibungsbeträge, Planung der Abschreibung als Kostenfaktor und als Finanzierungsquelle)
Tilgungs- und Zinsplan für Investitionskredite
- B. Bereitstellung und Finanzierung der Umlaufmittel
Richtsatzplan (In ihm werden die für die Planungsperiode durchschnittlich notwendigen Bestände (Richtsatzbestände) für das Material, die unvollendete Produktion, die Fertigerzeugnisse und für die Barmittel mit Hilfe von Vorratsnormen und Richttagen festgelegt)
Kreditplan
Kassenplan
- C. Kosten und Realisation
Abteilungskostenpläne für produzierende Abteilungen
Abteilungskostenpläne für nichtproduzierende Abteilungen
Gesamtkostenplan (Er besteht im wesentlichen aus der Addition der Abteilungskostenpläne)
Plan der Selbstkosten und des Reineinkommens (Stückgewinn) für die Mengeneinheit der Erzeugnisse
Kostenträgerplan (In ihm werden die Selbstkosten und das Reineinkommen der einzelnen Kostenträgergruppen zusammengefaßt)
Plan der Kosten, die nicht in die Selbstkosten der Erzeugnisse eingehen, und ihre Deckung
Plan für die Realisierung der Erzeugnisse
- D. Ergebnis und Verwendung des Reineinkommens
Ergebnisplan
Finanzplan für Forschung und Entwicklung
Plan der Bildung und Verwendung des Betriebsprämien- und des Kultur- und Sozial-Fonds.
Bilanz der Einnahmen und Ausgaben

Die "Bilanz" ist das Kernstück der Finanzplanung. Sie faßt alle sich aus den anderen Teilplänen ergebenden finanziellen Beziehungen des VEB zur Außenwelt, insbesondere zum Staatshaushalt zusammen. Sie weist erstens die im Planjahr zu erwirtschaftenden Mittel und zweitens die Verwendung dieser Mittel aus, da der Verwendungszweck der dem VE Industriebetrieb zufließenden Geldmittel von vornherein geplant sein muß. Die "Bilanz" weist die Abführungen an den Staatshaushalt, bzw. an die VVB zur Umverteilung und die Zuführungen vom Staatshaushalt, bzw. von der VVB aus der Umverteilung aus.

Der gesamte betriebliche Prozeß ist somit in den Finanzplan einbezogen. Er ist ein Totalplan, der die wertmäßige Seite aller Phasen des mengenmäßigen Kreislaufes der wirtschaftlichen Mittel umfaßt. Damit erfüllt er zugleich die Aufgabe eines Finanzplanes im engeren Sinn : die finanziellen Beziehungen des VE Industriebetriebes zu seiner Umwelt werden zusammengefaßt in der Bilanz der Einnahmen und Ausgaben, das finanzielle Gleichgewicht wird in den Kassen- und Kreditplänen geplant.

Der Finanzplan ist aber nicht nur einfach das wertmäßige Spiegelbild des mengenmäßigen Kreislaufes der wirtschaftlichen Mittel. Mit dieser Feststellung ist nur seine äußere Erscheinung gekennzeichnet. Die systemeigene Stellung des VE Industriebetriebes zwischen wirtschaftlich-organisatorischer Selbständigkeit und zentraler Planung erfordert solche Maßnahmen der Lenkung und Leitung, daß die Interessen beider Seiten gewahrt bleiben und in den Prinzipien und Methoden der wirtschaftlichen Rechnungsführung vereint werden. Hier liegt die besondere Bedeutung der Finanzplanung als systemeigenes Instrument der planwirtschaftlichen Betriebsführung.

Die Finanzkennziffern sind das wichtigste Mittel der Finanzplanung bei der Lenkung des betrieblichen Prozesses. Sie konzentrieren seine wichtigsten Phasen und Bewegungen in mehr oder weniger komplexen Zahlen und geben Entwicklungsziel und -tempo an. Ziel ist, den gesamten betrieblichen Prozeß in möglichst wenigen komplexen Kennzahlen möglichst aussagekräftig auszudrücken. Hier gilt jedoch die alte logische Regel : Je größer der Umfang, desto ärmer sein Inhalt; je komplexer die Finanzkennziffer ist, je mehr Bewegungsvorgänge in ihr enthalten sind, desto weniger aussagekräftig ist sie. Dies gilt vor allem für die vielge-

brauchten Kennziffern der Rentabilität und der Umschlagszahl (1).

Die Finanzkennziffern bauen zunächst auf den quantitativen und den qualitativ-technischen Plankennziffern auf, sie sind aber nicht einfach ihr Ergebnis, das hingenommen wird. Im Verlauf der Planaufstellung wird mit ihrer Hilfe auch aktiv auf die mengenmäßigen Plankennziffern eingewirkt, werden Reserven aufgedeckt, werden die Bestandsmengen an Material ökonomisch proportioniert, wird der Plan für die technische Entwicklung mit der Finanzkennziffer für die Kostensenkung in Einklang gebracht etc. Die Finanzkennziffern wirken also aktivierend auf den mengenmäßigen Kreislauf der wirtschaftlichen Mittel ein.

"Die Hauptfrage bei der Arbeit mit dem betrieblichen Finanzplan unter den Bedingungen der Anwendung der wirtschaftlichen Rechnungsführung ist : Wie verwandelt sich der betriebliche Finanzplan mehr und mehr aus einem nur wertmäßigen Abbild des Produktions- und Zirkulationsprozesses in ein Instrument zur besseren Ausnutzung der materiellen und finanziellen Mittel des Betriebes, sowie zur Sicherung des produktivsten Einsatzes der menschlichen Arbeitskraft, in ein Instrument zur Senkung der Selbstkosten, zur Erhöhung der Rentabilität, zur Beschleunigung des Umschlages der Umlaufmittel und zur Vergrößerung der Akkumulationsquellen ?" (2)

Auch durch die Finanzierung der wirtschaftlichen Mittel wird der betriebliche Prozeß gesteuert. Die Fonds - die Finanzquellen also - sind zweckgebunden. Dadurch soll erreicht werden, daß die Mittel, zu deren Deckung sie dienen, nur für die im Plan vorgesehenen Zwecke eingesetzt werden. Wie weitgehend die Fonds aufgespalten und gesondert abgerechnet werden und wie scharf ihre zweckgebundene Verwendung kontrolliert wird, hängt zum einen von der Wirtschaftlichkeit des hierfür notwendigen Verwaltungsaufwandes und zum andern von der notwendigen Beweglichkeit des operativ selbständigen VE Industriebetriebes ab.

Natürlich wird der betriebliche Prozeß auch durch die Zuteilung der staat-

-
- (1) Früher war die Umschlagzahl Bestandteil des Betriebsplanes. Heute dient sie nur noch der Betriebsanalyse.
 - (2) Knauthe, Der Finanzplan des VE Industriebetriebes, Berlin 1957, S. 9

lichen Produktionsaufgaben, durch die Materialkontingentierung, durch die Zuweisung von Arbeitskräften gelenkt und auf die Volkswirtschaftsplanung abgestimmt.

Aber die Finanzplanung ist das "ökonomischste" Instrument der Betriebsführung. Mit ihr können die Interessen des VEB einerseits und die Erfordernisse der Volkswirtschaftsplanung andererseits optimal vereinigt werden.

Im Laufe der Zeit wurden solche Methoden der Finanzplanung erprobt, solche Finanzkennziffern und solche Finanzierungsmethoden, daß dem einzelnen VE Industriebetrieb größtmögliche Elastizität - aber auch gleichzeitig entsprechende Eigenverantwortlichkeit - beim rationellsten Einsatz der wirtschaftlichen Mittel gegeben wurde und andererseits der gesamtwirtschaftliche Kreislauf dennoch zentral geplant und gelenkt werden kann. Die beiden Pole von Zentralisation und Dezentralisation mußten zu einer höheren Einheit vereinigt werden. Indessen wird dieser Vorgang niemals als abgeschlossen betrachtet werden können.

Nun ist das Feld der Aufgaben des Rechnungswesens im VE Industriebetrieb abgesteckt: Das Rechnungswesen als Werterechnung dient der Kontrolle des Finanzplanes und über den Finanzplan der Kontrolle des Gesamtplanes. Es hat den Wertkreislauf der wirtschaftlichen Mittel zahlenmäßig zu erfassen, die Zahlen chronologisch und systematisch so zu ordnen, daß sie den Kennziffern des Finanzplanes gegenübergestellt und die Verwendung der Fonds ausgewiesen werden kann, um Planabweichungen feststellen und analysieren zu können. Weiterhin hat das Rechnungswesen das Material für die Planung selbst zu liefern, z.B. mit der Vorkalkulation, mit dem Sammeln von Erfahrungszahlen, und es hat die Finanzplanung bei der Durchsetzung der wirtschaftlichen Rechnungsführung zu unterstützen.

Im Zentrum dieser Aufgaben steht die Kontrolle der Kostenpläne, d.h. der Planelbstkosten für das Erzeugnis, der Abteilungs- und Brigadenkostenpläne, des Planes der Gesamtselbstkosten. Auch der Bilanz als Teil des Rechnungswesens fallen im Rahmen der Plankontrolle bestimmte Aufgaben zu. Dies wird eingehend darzustellen sein, leiten sich doch daraus die Grundsätze für Bilanzbewertung und Bilanzgliederung ab.

Plankontrolle und Gewinn- oder Erfolgsermittlung sind also die jeweils dominierenden Aufgaben des Rechnungswesens. Natürlich müssen auch

die Betriebspläne der privaten Unternehmung kontrolliert werden, denn auch hier muß der betriebliche Prozeß - je nach der Betriebsgröße mehr oder weniger detailliert - geplant werden. Aber die Betriebsplanung nimmt in der marktwirtschaftlichen Unternehmung nicht die zentrale Stelle ein wie im VE Industriebetrieb, sie steht dem eigentlichen Zweck unternehmerischer Betätigung, der Gewinnmaximierung, helfend zur Seite. Dies wirkt sich - im Vergleich zum VE Industriebetrieb - deutlich in der ganzen Anlage des Rechnungswesens aus. Hingewiesen sei nochmals auf die besondere Stellung der Bilanz. Umgekehrt muß aber auch der VE Industriebetrieb den Gewinn, den er erwirtschaftet, exakt ermitteln. Aber die Gewinnerwirtschaftung und der Gewinn selbst stehen in der Planwirtschaft unter anderen Vorzeichen als in der Marktwirtschaft und zwar unter gesellschaftlichen oder gesamtwirtschaftlichen Vorzeichen. Der einzelne VE Industriebetrieb ist nicht zur Erwirtschaftung eines Gewinnes schlechthin gezwungen, sondern zur Erwirtschaftung des geplanten Gewinnes oder Verlustes. Seine Ausstattung mit Grund- und Umlaufmitteln und damit auch mit Finanzmitteln erfolgt plangemäß. Daher ist seine finanzielle Lage unabhängig davon, ob er plangemäß rentabel oder nicht, plangemäß mit Gewinn oder Verlust arbeitet. Daraus ergeben sich bedeutsame Konsequenzen für die Bilanz des VE Industriebetriebes.

In dieser Weise sind die Rollen vertauscht und das bekannte Wort Schmalenbachs müßte für den VE Industriebetrieb heißen "Den Plan soll er kontrollieren, fort und fort kontrollieren". Vor diesem Hintergrund muß die Bilanz des VE Industriebetriebes gesehen werden.

3. Die besonderen Aufgaben der Bilanz im Rahmen der Plankontrolle

Wie dem gesamten Rechnungswesen des VE Industriebetriebes ist auch der Bilanz als einem seiner Teile die Aufgabe der Kontrolle der betrieblichen Pläne gestellt. Die Bilanz ist jedoch kein Universalinstrument der Plankontrolle. Ihre Aussagefähigkeit hat eine natürliche Grenze, die durch den Charakter der Bilanz als einer Zusammenfassung der in einem Betrieb gebundenen Wertbestände gezogen wird. Daher fallen in den Kontrollbereich der Bilanz die Pläne, die mit den Beständen an materiellen und finanziellen Mitteln, deren Zusammensetzung, Zweckbestimmung und Finanzierungsquellen, sowie mit den finanziellen Beziehungen zu anderen

Gliedern der Volkswirtschaft zu tun haben.

Dies sind insbesondere die folgenden Pläne :

- die Pläne der Finanzierung der Grundmittel und der Umlaufmittel, zu deren Kontrolle neben der Bilanz noch besondere Nachweise über die Entwicklung des Grundmittel- und des Umlaufmittel-Fonds benutzt werden;
- der Kreditplan;
- der Richtsatzplan für die richtsatzgebundenen Umlaufmittel, zu dessen Kontrolle noch ein Nachweis über die richtsatzgebundenen Bestände und deren Deckung herangezogen wird;
- die Kennziffer und der Plan des betrieblichen Reineinkommens;
- der Plan der Verwendung des Reineinkommens, dessen Kontrolle durch einen Nachweis über die Gewinnverwendung oder den Verlustausgleich ergänzt wird;
- die Kennziffer und der Plan des Aufkommens an Amortisationen;
- die Kennziffer der Rentabilität und des Umschlages der wirtschaftlichen Mittel;
- der Stand der Sonderbankkonten.

Die Bilanz des VE Industriebetriebes ist ein Hilfsmittel, ein zweckmäßiges Organisationsmittel für die Kontrolle dieser Kennziffern und Pläne, für die Kontrolle ihrer Durchführung und für die Analyse der wirtschaftlichen Tätigkeit des VE Industriebetriebes von der finanziellen Seite her. Sie faßt die Salden der Buchführung zweckmäßig zusammen, damit sie eine größtmögliche Aussagefähigkeit für Kontrolle und Analyse hat.

"Die Bilanz als Nachweis über die Reproduktion der materiellen und finanziellen Mittel des Betriebes und ihrer Deckung während des Abrechnungszeitraumes faßt die Angaben der Kontenführung und der Kostenrechnung zusammen." (1)

Die Bilanz dient nicht der operativen Kontrolle durch die Betriebsleitung, sondern in erster Linie der betriebsexternen Kontrolle und Analyse durch die übergeordneten Organe der VE Wirtschaft. Daher werden Be-

(1) § 90 der VO über die Buchführung und die buchhalterische Berichterstattung der VE Industriebetriebe (BuchfVO) vom 29.9.1955, Gbl. I/55/92 S. 726

wertung und Gliederung der Bilanz a priori für die Zwecke der externen Kontrolle und Analyse gestaltet. Die Grenze ihrer Aussagefähigkeit wird nicht durch betriebsindividuelle Interessen oder durch bilanzpolitische Maßnahmen beschränkt, sondern sie ist die natürliche Grenze der Aussagefähigkeit der Bilanz als Wertrechnung.

Im § 119 der BuchfVO, der grundlegenden Bestimmung für die buchhalterische Berichterstattung, heißt es :

"Jeder Volkseigene Industriebetrieb ist zum Nachweis über den Verlauf der Planerfüllung verpflichtet. Der Nachweis erfolgt u. a. durch die aus der Buchführung entwickelte buchhalterische Berichterstattung.

Die Berichterstattung des Betriebes umfaßt den Nachweis über die Erfüllung der staatlichen Aufgaben von der finanziellen Seite her, insbesondere über den Bestand an materiellen und finanziellen Mitteln, deren Zusammensetzung, Zweckbestimmung und Quellen, sowie die finanziellen Beziehungen zu anderen Gliedern der Volkswirtschaft. Sie erfolgt in Form des Kontrollberichtes und der sonstigen Finanzberichte. Sie ist die Grundlage für die systematische Kontrolle des Betriebes durch die übergeordneten Verwaltungen, Bankinstitute und das Ministerium der Finanzen. Damit dient sie gleichzeitig der Leitung und Entwicklung der Wirtschaft."

Die Bilanz ist das wichtigste Dokument des Kontrollberichtes. Für die Detailanalyse muß sie jedoch durch eine ganze Schar von weiteren Nachweisen über die Zusammensetzung, die Herkunft und die Entwicklung ihrer einzelnen Positionen ergänzt werden. Erstens werden nämlich, um sie möglichst übersichtlich zu gestalten, die wirtschaftlichen Mittel in konzentrierten Positionen ausgewiesen, zweitens kann der Natur der Bilanz entsprechend nicht die Dynamik der Bestände der wirtschaftlichen Mittel ausgedrückt werden.

Folgende besondere Nachweise ergänzen und verfeinern die Angaben der Bilanz :

A. Bilanzsphäre

Nachweis über die Bewegung des Grundmittelfonds;

Nachweis über das Amortisationsaufkommen und seine Verwendung;

Umlaufmittelnachweis (Bestands- und Lagerbewegung, Umlaufmittelfinanzierung und Kreditdeckung);

Abrechnung der Gewinnabführung, bzw. der Stützung;
Nachweis über die Entwicklung des Betriebsprämienfonds, des
Kultur- und Sozialfonds.

B. Ergebnissphäre

Nachweis über die Erfüllung des Planes der Warenproduktion und
des Absatzes;

Jahresfinanzberichterstattung über die Selbstkostenentwicklung,
die Inanspruchnahme des Lohnfonds, die Kosten und das Ergeb-
nis der Warenproduktion mit Angaben aus dem Basisjahr zum
Vergleich und über das übrige Ergebnis.

Der Kontrollbericht wird 1.) dem zuständigen, übergeordneten Verwal-
tungsorgan des VE Industriebetriebes vorgelegt, das ist die VVB, der Rat
des Bezirkes oder Kreises, je nachdem, ob es sich um einen zentral oder
örtlich geleiteten VEB handelt, sowie 2.) der Filiale der Deutschen No-
tenbank (DN) und schließlich 3.) der zuständigen statistischen Kreis-
stelle und 4.) der Abteilung Finanzen des Rates des Bezirkes oder Krei-
ses.

Aus dem Kontrollbericht, d.h. aus der Bilanz, der Ergebnisrechnung und
den ergänzenden und detaillierenden Nachweisen, müssen insbesondere
folgende Fragen beantwortet werden können :

Ist die geplante Produktion oder sonstige Leistungsaufgabe erreicht
worden ?

Ist der Realisationsplan erfüllt worden ?

Ist der Kostenplan und der Plan zur Senkung der Selbstkosten er-
füllt worden ?

Ist also auch der geplante Gewinn erreicht oder der geplante Ver-
lust eingehalten worden ?

Falls dies nicht der Fall ist, welche Ursachen liegen vor ?

Sind die geplanten Zuführungen zu den Fonds geleistet worden ?

Sind die geplanten Abführungen an den Staatshaushalt geleistet
worden ?

Falls nicht, warum ?

Wie setzen sich die Grundmittel zusammen und wie hat sich der
Grundmittelfonds entwickelt ?

Wurden die Richtsätze der Umlaufmittel eingehalten ?

Wie hat sich der Umlaufmittelfonds entwickelt ?

Der Kontrollbericht dient also nicht nur der Konstatierung der Planerfüllung. Dies kann nur der erste Schritt sein, dem das Erforschen der Ursachen der Planüber- oder -untererfüllung, d.h. die Analyse folgen muß. In der Volkseigenen Wirtschaft (VEW) bedeutet eine "Bilanzanalyse" nicht eine Analyse der Angaben, die in einer Bilanz enthalten sind, um auf diesem indirekten Weg Einsicht in das wirtschaftliche Gefüge zu erhalten, sondern vielmehr eine unmittelbare Analyse des betrieblichen Kreislaufes mit Hilfe der Bilanz.

Stellt man den Aufgaben der Bilanz des VE Industriebetriebes die der marktwirtschaftlichen Unternehmung gegenüber, so ist ersichtlich, daß sich nicht nur Gliederung und Bewertung beider Bilanzspezies in erheblichem Maß voneinander unterscheiden müssen, sondern auch ihre Stellung im Rahmen des gesamten Rechnungswesens.

Die Bilanz des VE Industriebetriebes ist in den Dienst von Kontrolle und Analyse des Finanzplans gestellt. Sie faßt die Angaben von Kostenrechnung und Kontenführung zusammen, damit sie eine größtmögliche Aussagefähigkeit für die betriebsexternen Kontrollinstanzen hat. Sie ist also ein Organisationsmittel der Kontrolltechnik. Sie ist zum Verbleib im Betrieb bestimmt, aber bei Vorlage des Jahresfinanzkontrollberichts beim übergeordneten Verwaltungsorgan vorzuzeigen. Weitergehende Aufgaben hat sie nicht zu erfüllen. Die eigentliche Problematik und die selbständigen ursprünglichen Aufgaben sind vorverlagert zur Kostenrechnung und zur Kontenführung. Der Bilanz des VE Industriebetriebes obliegen nicht mehr die traditionellen, spezifischen Aufgaben der Handelsbilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung.

Dies hat seine Konsequenzen für das Gewicht und die Stellung der Bilanz im Gesamtbild des Rechnungswesens des VE Industriebetriebes, sowie für ihre theoretische Ausgestaltung.

"Jeder Kaufmann hat für den Schluß eines Geschäftsjahres ein Inventar und eine Bilanz aufzustellen", heißt es im § 39 des HGB und das Aktiengesetz verlangt in seinem § 125, daß der Vorstand für ein abgelaufenes Geschäftsjahr die Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen und dem Aufsichtsrat vorzulegen habe. In der grundlegenden Vorschrift für den Jahresabschluß des VE Industriebetriebes, in dem § 119 ff der BuchfVO, ist das Wort "Bilanz" vergeblich zu suchen. Der VE Industrie-

betrieb wird zum Nachweis über den Verlauf der Planerfüllung verpflichtet, Bestandteil dieses Nachweises ist unter anderem die Bilanz. In dieser Weise sind die Akzente verschoben.

Abschließend kann festgestellt werden, daß Gliederung und Bewertung der Bilanz des VE Industriebetriebes den Bedürfnissen von Kontrolle und Analyse zu entsprechen haben und daß sie weitergehende, für die Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung typische Aufgaben nicht zu erfüllen hat. Darin liegen die charakteristischen Unterschiede der beiden Bilanzen hinsichtlich ihrer Aufgaben und ihrer Stellung im Rechnungswesen.

II. Kapitel

Die Reflexion des betrieblichen Kreislaufes in der Bilanz

Die Gliederung der Bilanz ist ihre äußere Form, und die Bewertung der aktivierten und passivierten wirtschaftlichen Mittel bestimmt ihren Inhalt. Die Aufgaben der Analyse und Kontrolle erheben die grundlegende Anforderung, daß das Rechnungswesen den Wertkreislauf der wirtschaftlichen Mittel widerzuspiegeln habe und daß die Bilanz ein Schnitt durch diesen Wertkreislauf sei, der periodisch durch den Abschluß vorgenommen wird. Die bilanziellen Wertansätze müssen also ein Abbild des Werteflusses zu einem bestimmten Zeitpunkt sein, und die Gliederung der Bilanzpositionen muß die Struktur des Werteflusses und seine Finanzierung widerspiegeln.

Dieser Grundsatz der Reflexion bezieht sein theoretisches Fundament aus der Marx'schen Wert- und Reproduktionstheorie, die dezidiert, welcher Wert und welche Gliederung als "real" im Sinne der Reflexion anzusehen

sind. Jedoch hat Marx seine Wert- und Reproduktionstheorie nicht für betriebswirtschaftliche Zwecke geschrieben und diese Kategorien der klassischen Nationalökonomie sind auf betriebswirtschaftlichem Terrain nur lebensfähig, wenn sie durch moderne betriebswirtschaftliche Auffassungen ergänzt werden.

Im folgenden Abschnitt sollen daher zwei, in verschiedenen Ebenen liegende Begründungen für den Grundsatz der Reflexion geliefert werden: eine kausale Begründung durch die Marx'sche Wert- und Reproduktionstheorie und eine funktionale Begründung aus der Technik der Finanzplanung, die die Marx'sche Theorie für die Erfordernisse der Praxis ergänzen soll.

Der Grundsatz der Reflexion ist nicht nur in Gliederung und Bewertung der Bilanz wirksam, denn die Reflexion des betrieblichen Werteflusses ist nicht nur eine Aufgabe der Bilanz, sondern zunächst erst einmal der Kostenrechnung und der Kontenführung. Es ist daher notwendig, einen Blick auch auf diese Gebiete zu werfen und das Entstehen der Bilanz aus dem Material der Kostenrechnung und der Kontenführung zu beobachten. Im zweiten Abschnitt dieses Kapitels soll daher die Struktur des Rechnungswesens insoweit untersucht werden, als dies zum Verständnis der charakteristischen Grundzüge der Bilanz in der VE Industrie notwendig ist.

§ 1) Der Kreislauf der wirtschaftlichen Mittel

1. Die Problemstellung

Eine Volkswirtschaft ist sowohl als einheitlicher Organismus als auch als Summe seiner vielen einzelnen Organe aufzufassen. In der Planwirtschaft wird einerseits das Wachstum der gesamten Wirtschaft zentral geplant, andererseits muß dieser Gesamtplan durch die Erfüllung der Betriebspläne vieler tausender wirtschaftender Einheiten erfüllt werden. Das "Gesetz der planmäßigen, proportionalen Entwicklung der Volkswirtschaft", das in den östlichen Ländern eine beherrschende Bedeutung besitzt, hat daher zwei Aspekte, zwischen die das Rechnungswesen als Kontrollmittel gespannt ist.

Die konkrete Frage, die nun beantwortet werden soll, lautet : Wie ergeben und begründen sich Wertansätze und Gliederung der Bilanz aus dem Grundsatz der Reflexion des betrieblichen Kreislaufs im VE Industriebetrieb, um den Erfordernissen der betriebsexternen Kontrolle und Analyse gerecht zu werden ? Dazu ist es zweckmäßig, vom Marx'schen Kreislaufschema auszugehen, im Verfolg seiner einzelnen Phasen die jeweils anfallenden Probleme zu behandeln und auch vergleichende Überlegungen zu den Bilanzgrundsätzen der marktwirtschaftlichen Unternehmung anzustellen.

2. Der Produktions- und Zirkulationsprozeß

Mit der Arbeitsteilung entstand der Markt. Die geschlossene Hauswirtschaft verbrauchte noch das, was sie erzeugte und erzeugte, was sie verbrauchte, Heute fallen Verbrauch und Erzeugung, Konsum und Produktion beim einzelnen Wirtschaftssubjekt auseinander. Es verbraucht, was es nicht erzeugt und erzeugt, was es nicht verbraucht. So durchziehen vielfältige Ströme von Gütern und Dienstleistungen die Volkswirtschaft und verbinden die Betriebe untereinander, die Betriebe mit den Haushaltungen und beide mit dem Staat, so wie die Adern die einzelnen Zellen eines Körpers miteinander verbinden. Diesen Strömen von Gütern und Dienstleistungen fließen entsprechende Geldströme entgegen, denn das Agens dieses gesamtwirtschaftlichen Kreislaufes, dieses Zirkulationsprozesses, ist der Kauf, um zu verkaufen, der Verkauf, um zu kaufen, der Tausch von Ware gegen Geld und von Geld gegen Ware.

Dieser einfache, ursprüngliche Marktmechanismus ist in der Planwirtschaft der östlichen Länder keineswegs aufgehoben. Was für spätere Zeiten beabsichtigt ist, steht heute noch nicht fest und ist, soweit von authentischer Seite dazu Meinungen geäußert wurden, rein hypothetisch, scheidet also für diese Untersuchung aus. Die Warenproduktion und der durch Geld vermittelte Warenaustausch ist eine Tatsache der Planwirtschaft, die zugleich die Existenz der Geldrechnung im Rechnungswesen der VE Industrie begründet. Mit welchen Preisen dabei gearbeitet wird,

ist später zu zeigen (1).

In diesen gesamtwirtschaftlichen Zirkulationsprozeß ist der einzelne Betrieb eingespant. Der betriebliche Prozeß ist also Teil dieses Zirkulationsprozesses. Der Betrieb empfängt und gibt. Aber die Industriebetriebe sind nicht nur Station des Zirkulationsprozesses, sie setzen die Arbeitskraft, die Arbeitsmittel und die Arbeitsgegenstände als Produktivfaktoren kombinierend im Produktionsprozeß ein und erzeugen durch physikalisch oder chemisch bewirkte Veränderungen der Arbeitsgegenstände qualitativ und quantitativ neue Güter, die nun ihrerseits zum Absatz im Zuge des Zirkulationsprozesses bereitstehen.

Der Produktionsprozeß ist technischer und ökonomischer Vorgang zugleich. Die Produktivfaktoren werden eingesetzt, technisch oder chemisch verändert und so neue Produkte hervorgebracht; insofern ist der Produktionsprozeß ein Arbeitsprozeß. Es werden aber auch Werte eingesetzt und verbraucht und neue Werte erzeugt; insofern ist der Produktionsprozeß ein Wertbildungsprozeß.

Der Arbeitsprozeß ist die technisch-mengenmäßige Seite und der Wertbildungsprozeß ist die wirtschaftlich-wertmäßige Seite des Produktionsprozesses. Im ersten Fall wird mit Meter, Kilo und Stunde gerechnet; im zweiten Fall mit Mark und Pfennig. Das Rechnungswesen ist in erster Linie eine Wertrechnung. Es hat den Wertbildungsprozeß zu reflektieren und die Bilanz ist eine Stichtagsrechnung über den Wertbildungs- und nicht über den Arbeitsprozeß.

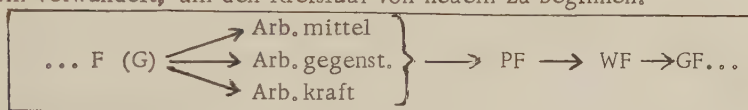
Natürlich gibt es Zweige des Rechnungswesens, die mit der mengenmäßigen Erfassung des Arbeitsprozesses betraut sind. Dies gilt vor allem für die Grundrechnungen über Material und über Löhne, wo mengen- und wertmäßige Erfassung kombiniert sind.

-
- (1) "Schon vor der sozialistischen Revolution schrieben die Sozialisten, daß man das Geld nicht sofort abschaffen könne ... Es sind noch sehr viele technische und - was noch weitaus schwieriger ist - organisatorische Errungenschaften notwendig, um das Geld zu beseitigen ... Um es zu beseitigen, gilt es, die Organisation der Verteilung der Produkte für hunderte Millionen Menschen in Gang zu bringen - eine Sache vieler Jahre." - W.I. Lenin, Werke, 4. Ausgabe, Band 29, S. 329, S. 338, russ. - Zitiert in Politische Ökonomie, Lehrbuch, Berlin 1956, S. 510

Der betriebliche Kreislauf der wirtschaftlichen Mittel ist also die Gesamtheit 1.) des betrieblichen Teils des Zirkulationsprozesses und 2.) des Produktionsprozesses als Einheit von Arbeits- und Wertbildungsprozeß.

Damit sind die Etappen des Kreislaufes der wirtschaftlichen Mittel und ihre Beziehung zum gesamtwirtschaftlichen Kreislauf festgelegt: die Phase der Beschaffung als Teil des Zirkulationsprozesses, die Phase der Produktion und die Phase der Realisation wiederum als Teil des Zirkulationsprozesses.

Die wirtschaftlichen Mittel durchlaufen alle diese Phasen und ändern dabei ihre Erscheinungsform, sie "schlagen um". Aus der produktiven Form werden sie in die Warenform und aus dieser wieder in die Geldform verwandelt, um den Kreislauf von neuem zu beginnen.



F (G) = Geldfonds

PF = Produktive Form

WF = Warenform

GF = Geldform

3. Die Funktion des Geldes im Reproduktionsprozeß und in der Finanzplanung

In allen drei Stadien des planwirtschaftlichen Geschehens spielt das Geld eine wichtige Rolle. Die Plankontrolle durch die DM wurde bereits dargestellt (1), ebenso die Finanzplanaufstellung (2). Im nächsten Abschnitt sind noch ergänzende Bemerkungen bezüglich der Arten und der Zweckbestimmung der Fonds zu machen.

Nicht nur bei der Planaufstellung und der Plankontrolle, sondern auch bei der Plandurchführung fällt dem Geld eine Aufgabe zu, die (a) mit der

(1) Siehe S. 15 ff.

(2) Siehe S. 21 ff.

Marx'schen Kreislauftheorie übereinstimmt, die (b) charakteristisch für den wirtschaftlichen Kreislauf im planwirtschaftlichen Betrieb ist und die (c) letzten Endes die Bilanzbewertung und den Gewinnbegriff bestimmt.

Wenn in diesem Zusammenhang von Geld gesprochen wird, so ist nicht der Geldausdruck des Wertes, das Geld als allgemeine Recheneinheit gemeint, sondern die tatsächlichen Geldbewegungen, das Geld als allgemeines Tauschmittel, wobei allerdings nicht zwischen Noten- und Giralgeld unterschieden wird. Auch das Geld ist zunächst als eine Mengengröße aufzufassen, wobei - was zwar paradox klingt, aber doch konsequent gedacht ist - der Wert einer Mengeneinheit Geld gleich ihrem nominellen Wert ist. Gerade die Einheit von allgemeiner Recheneinheit und allgemeiner Tauscheinheit im Geld verleiht ihm die hervorragende Eignung als Instrument der Planverwirklichung.

a) Der Kreislauf der wirtschaftlichen Mittel ist Produktions- und Reproduktionsprozeß zugleich. Zu Beginn des Produktionsprozesses werden die Fonds der wirtschaftlichen Mittel zunächst in Geldform bereitgestellt oder - wie Marx sagt - das "Kapital wird vorgeschossen". Für die am Anfang in Geldform existierenden wirtschaftlichen Mittel werden Maschinen und Rohstoffe gekauft und wird ein Geldbetrag für Lohnzahlung bereitgestellt. So beginnt die Produktion und die wirtschaftlichen Mittel schlagen aus der Geldform in die produktive Form um und zwar als Produktionsaufwendungen, als Selbstkosten. Aus der produktiven Form gehen sie in die Warenform über als Produktionsergebnisse, als Halb- und Fertigfabrikate. Die im Produktionsprozeß verzehrten wirtschaftlichen Mittel, die Kosten, fließen zusammen mit dem erwirtschafteten Gewinn zurück, wenn sie bei der Realisation in die Geldform umschlagen.

Im Falle der einfachen Reproduktion werden für die aus der Realisation stammenden, in Geldform existierenden, wirtschaftlichen Mittel die verzehrten Maschinen und Rohstoffe ersetzt und der für Lohnzahlungen bereitgestellte Geldbetrag wird soweit wieder aufgefüllt, als er im Produktions- und Reproduktionsprozeß verbraucht wurde. Damit ist der Produktions- und Reproduktionsprozeß abgeschlossen und ein neuer Kreislauf kann beginnen. Der Zyklus reicht von der Bereitstellung der wirtschaftlichen Mittel in Geldform bis zu ihrer Realisation wiederum in Geldform. Die "vorgeschossenen" wirtschaftlichen Mittel wurden reproduziert unter Einschluß des Gewinns und zwar in derselben konkreten Form, in

der sie vorgeschossen wurden, als Geld. Im Falle der erweiterten Reproduktion werden zunächst Gewinnanteile, d.h. Geld akkumuliert, um dann entsprechend mehr Maschinen und Rohmaterialien zu kaufen.

In dieser gegenständlich-anschaulichen Auffassung sieht die Marx'sche Theorie den Kreislauf der wirtschaftlichen Mittel. Natürlich wurde die Darstellung so weitgehend vereinfacht, als es der Zweck dieser Arbeit erlaubt. Anfang und Ende des Kreislaufes werden durch die Formel

$$G \longrightarrow G + g$$

ausgedrückt, wobei g der Gewinn, d.h. der Zuwachs der wirtschaftlichen Mittel in Geldform (G) ist.

b) Von dieser theoretischen Grundlage führt der nächste Schritt zur praktischen Organisation und zur Finanzierungstechnik dieses Kreislaufs im planwirtschaftlichen VEB. Auch Wirtschaftswissenschaft und -praxis in der DDR gehen bei allen betriebswirtschaftlichen Maßnahmen von diesem gegenständlichen Marx'schen Kreislaufmodell aus.

Wenn dieses Vorgehen zunächst auch den Anschein des Dogmatismus erweckt, so läßt es sich nicht leugnen, daß dieses theoretische Modell eine zweckmäßige Grundlage für solche Einrichtungen und Maßnahmen praktischer Betriebsführung und praktischer Volkswirtschaftsplanung und -leitung liefert, ohne die der eigentümliche Wirtschaftsapparat der Planwirtschaft nicht funktionieren könnte. Hier gehen die Anordnungen an Personen und Entscheidungen über Sachen nicht von einem nach dem Gewinnmaximierungsprinzip handelnden, das Risiko allein tragenden, nur sich selbst verantwortlichen Unternehmer aus, der Kreislauf der wirtschaftlichen Mittel im VE Industriebetrieb vollzieht sich nach einem zentral abgestimmten, alle Seiten der betrieblichen Tätigkeit umfassenden Plan, bei dessen Durchführung grundsätzlich niemand ein finanzielles Risiko trägt und grundsätzlich niemand an der Maximierung des Betriebsgewinns interessiert ist.

Planaufstellung, Plandurchführung und Plankontrolle erfordern daher ein Instrument, das so einfach wie möglich zu handhaben und das in der Lage ist, alle Einzelvorgänge, die der Planung unterworfen sind, möglichst lückenlos und vollständig zu erfassen. Dieses Instrument ist das Geld und

seine Bewegungsvorgänge, die Einnahmen und Ausgaben, abgeleitet aus dem in sich geschlossenen, gegenständlichen Marx'schen Kreislaufschema.

In der Geldform verbinden sich die einzelbetrieblichen Kreisläufe, sie ist ihr Ende und ihr Anfang. Früher oder später nehmen alle wirtschaftlichen Mittel die Geldform an, wenn die erstellten Erzeugnisse beim Verkauf realisiert werden; es entstehen die Einnahmen. Aus der Geldform verwandeln sie sich wieder zurück in die produktive Form, wenn nämlich neue Materialien und Maschinen gekauft und neue Löhne gezahlt werden; es entstehen die Ausgaben.

Dies ist der sukzessive Aspekt des Kreislaufs. Er hat aber auch einen simultanen Aspekt, den man auch Bilanzaspekt nennen kann. Die Kreisläufe vollziehen sich nämlich - vom Fall der strikten Einzelfertigung abgesehen - nicht nur nacheinander, sondern auch nebeneinander, sie "verschlingen sich", wie Marx sagt. Zu jedem Zeitpunkt sind die wirtschaftlichen Mittel in allen verschiedenen Formen im Betrieb gebunden. In der sukzessiven Reihenfolge des Kreislaufschemas gesehen sind dies: die um die Verbindlichkeiten verminderten liquiden Mittel, die Grundmittel und Rohstoffe, die sich in der Produktion befindlichen unvollendeten Erzeugnisse, die Halb- und Fertigfabrikate und schließlich wieder die liquiden Mittel, die jetzt um die Forderungen vermehrt werden. Der simultanen Reihenfolge entspricht die Gliederung der Bilanz.

Wenn sich die Kreisläufe nicht nur nacheinander, sondern auch nebeneinander vollziehen, bedeutet dies, daß zeitlich gesehen nicht erst die Einnahmen eines Kreislaufs insgesamt und dann erst die Ausgaben des nächsten insgesamt erfolgen, sondern daß sich die Einnahmen und Ausgaben entsprechend der Simultaneität der Zyklen vollziehen und sich zeitlich uniso mehr die Waage halten, je kürzer die zyklischen Intervalle sind. Bindung und Freisetzung von wirtschaftlichen Mitteln, Kosten und Rückfluß der Kosten (plus Gewinn), Ausgaben und Einnahmen vollziehen sich im simultanen Kreislauf.

Wenn die Ströme der Einnahmen und Ausgaben nach Höhe und Zweck geplant sind, so ist damit letzten Endes der gesamte betriebliche Prozeß geplant. Allerdings sind die Geldbewegungen nicht Anfangs-, sondern Endpunkt der Planung, denn die Finanzplanung baut auf der Mengenplanung auf, sie hat subsidiären Charakter. Mit den Geldströmen hat die

Wirtschaftsführung der Planwirtschaft die einzelbetrieblichen Kreislaufprozesse in allen drei Stufen des Planes in der Hand. Hierin liegt die überragende Stellung der Finanzplanung in der Planwirtschaft gegenüber der Marktwirtschaft begründet.

Die Finanzplanung umfaßt zwar den gesamten Wertbereich der Planung, ihr Kernstück ist aber die Bilanz der Einnahmen und Ausgaben, in der sich alle Geldbewegungen, wie sie sich aus den Teilfinanzplänen ergeben, konzentrieren. Alle Ausgaben sind mehr oder weniger detailliert nach Höhe und Zweck geplant. Diese Planung wird noch durch verschiedene Sonderbankkonten, so u. a. für Amortisationen, Investitionen, Betriebsprämienfonds, unterstützt (1).

Das gleiche gilt für alle Einnahmen. Im Realisationserlös ist in Geldform der Grundmittelverschleiß enthalten, der auf das Sonderbankkonto "Amortisationen" zu überweisen ist. ist in Geldform der Materialverbrauch enthalten, mit dem die umschlagsgebundenen Umlaufmittelkredite zurückzuzahlen und neue Materialeinkäufe nach Maßgabe des Richtsatzplans zu tätigen sind, ist in Geldform der Lohnverbrauch und schließlich das Reineinkommen des Betriebs und der Gesellschaft enthalten, das nach Maßgabe des Reineinkommen-Verwendungsplans den Bankkonten "Betriebsprämienfonds", "Investitionen" etc zu überweisen oder an den Staatshaushalt abzuführen ist. Zwischen den Einnahmen und den Ausgaben wird also eine rechnerische Verbindung hergestellt. Die Einnahmen werden zerteilt und die einzelnen Einnahmenteile bestimmten Ausgaben zugerechnet, bzw. als Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben, d. h. als Gewinn angesehen.

Damit ist nun nicht nur die jederzeitige Liquidität gesichert, sondern auch der mengenmäßige Kreislaufprozeß gewissermaßen in die Ketten der Geldstrome gelegt und Planverstöße lassen sich ungleich rascher und einfacher erkennen als ohne diesen Geldbewegungs- und Geldkontrollmechanismus.

c) In dieser Weise wird das Marx'sche Kreislaufmodell durch der Planwirtschaft systemeigene, betriebswirtschaftliche Maßnahmen ausgenutzt

(1) Früher wurde auch ein Sonderbankkonto "Löhne" geführt.

und ergänzt. Zugleich konkretisiert sich der Grundsatz der Reflexion des betrieblichen Kreislaufs in Rechnungswesen und Bilanz in der Erfassung der Geldströme, wobei es der Kunst und der Perfektion des Rechnungswesens zufällt, von den Einnahmen auf die Erlöse, d. h. auf den Rückfluß der Kosten plus Gewinn und von den Ausgaben auf die Selbstkosten zu rechnen und zwar sowohl in der zeitlichen als auch in der sachlichen Abgrenzung. Nur wenn der Grundsatz der Reflexion optimal erfüllt wird, ist das Rechnungswesen und die Bilanz des VE Industriebetriebes in der Lage, Mittel der Kontrolle und der Analyse zu sein. Wenn Wert und Gliederung der Bilanz dann real sind, wenn sie einen Schnitt durch den Wertkreislauf darstellen, so muß diese allgemeine Auffassung hinsichtlich Bewertung und Bilanzgewinn durch den betriebswirtschaftlichen Einnahme-Ausgaben-Gedanken konkretisiert, faßbar gemacht werden. Dies soll nun im Verfolg der einzelnen Phasen des Kreislaufs geschehen.

4. Der Umschlag aus der Geldform in die produktive Form

Dem VE Industriebetrieb werden die zur Durchführung seiner Aufgaben notwendigen wirtschaftlichen Mittel vom Staat als Produktions- und Zirkulationsfonds zur Verfügung gestellt. Je nach der Stellung, die die verschiedenen Teile der wirtschaftlichen Mittel im Kreislauf einnehmen, werden diesen Fonds unterschiedliche Formen hinsichtlich Zuführung, Abführung und Kontrolle gegeben.

Die Grundmittel nehmen als ganzes an der Produktion teil und übertragen ihren Wert sukzessive, im Verlauf mehrerer Produktionszyklen auf das Produkt. Ihr Bestand ist verhältnismäßig konstant. Daher werden die Grundmittel den Betrieben als "eigener Fonds" und zwar als "Grundmittel-Fonds" zur Verfügung gestellt. Die Erhaltung und Erweiterung der Grundmittel erfolgt soweit aus eigenem Aufkommen des Betriebes - Amortisationen, Gewinn - als er dazu planmäßig in der Lage ist, ansonsten durch Zuführungen aus dem Staatshaushalt oder aus der Umverteilung über die VVB, die den eigenen Fonds erhöhen, oder durch Investitionskredite, die zunächst zu den fremden Fonds zählen, aber aus eigenem Aufkommen zu tilgen sind.

Die materiellen Umlaufmittel - mit Ausnahme der unvollendeten und

fertigen Erzeugnisse natürlich - übertragen ihren Wert vollständig innerhalb eines Umschlags auf das Produkt, ihr Bestand schwankt in der Regel. Daher werden sie teilweise durch eigene und teilweise durch fremde Fonds finanziert. Die eigenen Fonds zur Finanzierung der Umlaufmittel sind der Umlaufmittel-Fonds und die ihm gleichgestellten ständigen Passiva (1), die fremden Fonds sind vor allem die kurzfristigen Kredite und die Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen und Leistungen. Zu den eigenen Mitteln zählen noch die diversen Sonderfonds, die sowohl zur Deckung von Grund- als auch von Umlaufmitteln herangezogen werden.

Die kurzfristigen Kredite werden in der Regel nur zur anteiligen Finanzierung von Umlaufmitteln benutzt, da eine teilweise Kreditfinanzierung bereits genügt, um den betreffenden Umlaufmittelposten voll der Kreditkontrolle zu unterwerfen. Hierbei wird mit folgender Fastregel gearbeitet: der Richtsatzplanbestand des Quartals, in dem er am niedrigsten ist, wird aufgeteilt in 80 % Deckung durch eigene Fonds und 20 % Deckung durch Kredit; die Veränderungen werden reguliert durch Veränderungen des Kreditvolumens.

Je nach den einzelbetrieblichen Erfordernissen werden entweder feste Kredite anteilig oder umschlagsgebundene, objektdeckende Kredite anteilig oder voll für die Finanzierung der Richtsatzplanbestände ausgereicht.

Die eigenen Umlaufmittel-Fonds werden erhöht aus der planmäßigen Steigerung der ständigen Passiva, aus planmäßigen Gewinnanteilen (u.U. aus Mitteln des Betriebsprämienfonds) und aus Haushaltsmitteln. Sie werden vermindert in der Regel durch Abführungen an den Staatshaushalt.

Am Anfang des einzelbetrieblichen Kreislaufes steht die Ausstattung mit Fonds nach den oben dargelegten Finanzierungsgrundsätzen. Dies ist zu-

(1) Die ständigen Passiva als Finanzierungsquelle sind der Saldo aus ständigen Passiva und Aktiva. Es handelt sich dabei um finanzielle Mittel, die aus dem zeitlichen Auseinanderfallen zwischen Abrechnungszeitpunkt und Zahlungszeitpunkt dem Betrieb zeitweilig zur Verfügung stehen; dies sind vor allem die Lohnverbindlichkeiten, die Verbindlichkeiten aus der Sozialversicherung, aus dem Bezug von Elektroenergie, die Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen und sonstigen Leistungen. (s. Arnold-Borchert-Schmidt, Ökonomik, S. 464)

gleich die Verbindung zwischen dem volkswirtschaftlichen und dem betrieblichen Finanzplan. Die volkswirtschaftliche Gesamtaufgabe, die auf die einzelnen VE Industriebetriebe umgelegt wird und von diesen zu erfüllen ist, hat ihr wertmäßiges Spiegelbild im volkswirtschaftlichen Finanzplan, dessen Daten ebenfalls auf die einzelnen Betriebe aufgeteilt werden und zwar mittels der Zuteilung der zur Erfüllung der Produktionsaufgabe notwendigen wirtschaftlichen Mittel als Fonds. Wenn z. B. die Gesamtmenge der Neuinvestitionen im Volkswirtschaftsplan festgelegt und über die Produktionsaufgabe auf die einzelnen Betriebe aufgeschlüsselt wurde, so ist noch das wertmäßig-finanzwirtschaftliche Äquivalent in der Finanzplanung erforderlich. Dieses Äquivalent dient auf volkswirtschaftlicher Ebene zur wertmäßigen Abstimmung und Proportionierung der gesamtwirtschaftlichen Teilpläne und auf der einzelwirtschaftlichen Ebene zur Bereitstellung der Fonds der notwendigen materiellen Mittel für den Produktions- und der notwendigen finanziellen Mittel für den Zirkulationsprozeß.

Aus dieser Konzeption der Finanzplanung - der wertmäßig-finanzwirtschaftlichen Verbindung von Volkswirtschafts- und Betriebsplanung, der Lenkung und Kontrolle der großen Summe der einzelwirtschaftlichen Kreisläufe mittels der Finanzplanung - resultiert für die Bilanz des VE Industriebetriebes ein notwendiger Bewertungsnominalismus, der seinen charakteristischen Ausdruck in der nominellen Bindung der Fonds und in ihrer Objektgebundenheit besitzt.

Sowohl die eigenen als auch die fremden Fonds sind in ihrer wertmäßigen Höhe durch Rechtsakt nominell fixiert, beide bleiben nach wie vor Volkseigentum, das dem Betrieb zu treuen Händen überlassen wurde und über das er Rechenschaft schuldig ist. Eigene und fremde Fonds unterscheiden sich im Grunde genommen nur durch die verwaltungstechnische Form, in der sie erhöht oder vermindert werden und in der über sie Rechenschaft abzulegen ist (1).

Die nominelle Bindung der Fonds ist ein Charakteristikum der Bilanz des VE Industriebetriebes, das sich in der ersten Phase des Kreislaufes ergibt. Aus ihm folgt, daß die eigenen Fonds - das Gegenstück zum

(1) Bis 1958 wurde in den Bilanzschemata nach eigenen und fremden Fonds unterteilt. 1959 wurden diese Begriffe aufgegeben und es wird nur noch von "Fonds" gesprochen.

Eigenkapital in der Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung - sich nicht als Differenz zwischen den aktivischen wirtschaftlichen Mitteln und den fremden Fonds - dem Gegenstück zum Fremdkapital - ergeben können. Die eigenen Fonds können in einem planwirtschaftlichen Betrieb niemals ein Saldo sein wie das Eigenkapital eines Privatunternehmers. Mogen es auch die verschiedenartigsten Kanäle sein, durch die dem VEB Mittel zufließen, immer sind es Mittel des Staates, ist es Volkseigentum, das in seiner wertmäßigen Höhe nominell gebunden ist.

Auch ein Vergleich mit der Aktiengesellschaft, deren Grundkapital ebenfalls nominell fixiert ist, scheidet aus. Der Saldo der aktienrechtlichen Bilanz, in dem sich nicht nur das reine Betriebsergebnis, sondern auch alle anderen Wertänderungen der Bilanzposten konzentrieren, ist der Bilanzgewinn. Wie noch zu zeigen sein wird, hat in einem VE Industriebetrieb der Bilanzgewinn den tatsächlichen und reinen Betriebsgewinn widerzuspiegeln. Der Bilanzgewinn ist hier grundsätzlich gleich der Summe der Stückgewinne in eine Periode, d. h. der Summe der Überschüsse der Realisationseinnahmen über die Selbstkosten der abgesetzten Erzeugniseinheiten (1). Wertänderungen der Bestände, die nicht durch den Produktionsprozeß, sondern z. B. durch zentral angeordnete Preisänderungen hervorgerufen werden, eliminiert man durch Fondskorrekturen. Anders kann die Bilanz des VE Industriebetriebes ihrer Aufgabe der Finanzplankontrolle nicht nachkommen.

Zwischen den eigenen Fonds und den durch sie finanzierten wirtschaftlichen Mitteln besteht eine direkte Wertverbindung, ein Deckungsverhältnis zwischen Objekt und Fonds. Diese Objektdeckung der wirtschaftlichen Mittel durch die Fonds ist ein weiteres Charakteristikum der Bilanz des VE Industriebetriebes, das sich in der ersten Phase des Kreislaufes ergibt.

Neuinvestitionen und Umsetzungen bei Grundmitteln berühren die aktivischen Grundmittelkonten und die passivischen Grundmittel-Fondskonten. Notwendige Umbewertungen der Grundmittel - etwa bei falsch

(1) In dieser Definition entspricht der Bilanzgewinn dem Konto "Ergebnis aus Absatz". Das sogenannte "Übrige Ergebnis" (Schadensfälle, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung usw.) soll bei dieser grundsätzlichen Untersuchung unbeachtet gelassen werden.

angesetzter Abschreibung - wirken sich sofort auf den Fonds aus, der als Deckung des betreffenden Grundmittel-Objektes angesehen wird. Erfolgswirksam werden diese Wertänderungen erst im Zuge des Produktionsprozesses, d.h. des Verschleißes, nicht aber bei der einfachen Wertänderung selbst; sie berühren den Gewinn nicht.

Beispiel : Neuinvestition

Grundmittel		Grundmittel-Fonds	
(2)	10	10	(3)
S. B. Kto. Invest.		Investit. -Fonds	
(1)	10	10	(1)

- (1) Vortrag
- (2) Aktivierung des Grundmittels
- (3) Zugang zum Grundmittel-Fonds

Beispiel : Umsetzung (Abgang)

Grundmittel		Grundmittel-Fonds	
(1)	10	(2c)	8
	10	8	(1)
Verschleiß			
(2b)	2	2	(1)

- (1) Vortrag
- (2a) Ausbuchung des Grundmittel-Bruttowertes
- (2b) Ausbuchung des Grundmittel-Verschleißes
- (2c) Abgang vom Grundmittel-Fonds

Die nominalistische Bewertung der wirtschaftlichen Mittel in der Bilanz, die sich notwendig aus der Verknüpfung mit der Finanzplanung ergibt, wird am Beispiel der Abschreibung - der rechnungstechnischen Verrechnung der Wertübertragung der Grundmittel, d.h. des Verschleißes - und der Amortisation, d.h. dem Verschleißrückfluß, deutlich. Da der Produktionsprozeß zugleich Reproduktionsprozeß ist, die VE Industriebetriebe nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Rechnungsführung arbeiten, muß der Verschleiß der Grundmittel im Realisationserlös ersetzt werden. Ein bestimmter Teil des Realisationserlöses einer jeden Erzeugniseinheit wird als Ersatz des Grundmittel-Verschleißes angesehen, auf das Sonderbankkonto 'Amortisationen' überwiesen und dem Amortisationsfonds erkannt. Im gleichen Maß, in dem die Grundmittel-Nettowerte durch Verschleiß abnehmen und über den Realisationserlös zurückfließen, müssen sich die Amortisationsbeträge auf dem Amortisationskonto ansammeln, von wo sie für Generalreparaturen und Ersatzinvestitionen - u.U. auch für Neuinvestitionen - verwendet werden können.

Bei Marx liest sich diese betriebswirtschaftliche Einrichtung folgendermaßen :

"Das Produkt verwandelt sich durch seine Zirkulation aus Ware in Geld; also auch der vom Produkt zirkulierte Wertteil des Arbeitsmittels, und zwar tropft sein Wert aus dem Zirkulationsprozeß als Geld nieder, in derselben Proportion, worin dies Arbeitsmittel aufhört, Wertträger im Produktionsprozeß zu sein." (1)

Durch den Verschleiß verringert sich also zwar der Grundmittel-Nettowert (Zeitwert) und der Grundmittel-Fonds, gleichzeitig aber wachsen Amortisationen und Amortisations-Fonds, so daß - die zeitliche Verzögerung zwischen Verschleiß und Rückfluß unbeachtet gelassen - die Bruttowerte insgesamt konstant bleiben. Allerdings zählen die Amortisationen nicht mehr zu den Grund-, sondern zu den Umlaufmitteln. Auf diese Weise wird die Forderung der wirtschaftlichen Rechnungsführung - die Erhaltung der dem Betrieb vom Staat zur Verfügung gestellten Fonds - auf dem Finanzsektor erfüllt.

Eine bilanztechnische Besonderheit ist die Behandlung des Verschleißes als "konteraktive" Wertberichtigung.

(1) Karl Marx, "Das Kapital", Bd. II, Berlin 1953 S. 157

Beispiel : Abschreibung und Amortisation

Grundmittel		Grundmittel-Fonds	
(1)	10	(3)	2 10 (1)
Verschleiß		Amortisations-Fonds	
	2 (2)		2 (3)
S. B. Kto 'Amortisation'		Erlös	
(4)	2		2 (4)
Kosten			
(2)	2		

- (1) Vortrag
- (2) Abschreibung
- (3) Abgang vom Grundmittel-Fonds, Zugang zum Amortisations-Fonds
- (4) Amortisation der Grundmittel aus dem Realisationserlös

Ein Grundmittel, das bereits abgeschrieben ist, aber in der Produktion noch verwendet wird, kann nicht mehr in der Kostenrechnung erscheinen. Es gilt also der strenge Grundsatz der Einmaligkeit der Abschreibung. Die tatsächliche Wertvernutzung eines Grundmittels, die sich von der Inbetriebnahme bis zur Außerbetriebsetzung erstreckt, wurde in einem solchen Fall falsch erfaßt. Da aber die Abschreibungsgegenbeträge über den Realisationserlös bereits wieder vollständig zurückgeflossen sind, wäre eine weitere Kostenbelastung durch dieses Grundmittel ungerechtfertigt und würde zu einer Wertverzerrung in der Bilanz und zu Störungen im Finanzplanvollzug führen, denn auf dem Amortisationskonto würden

sich nicht-geplante wirtschaftliche Mittel in Geldform ansammeln. Für den einzelnen Betrieb mag ein solcher Zustand zwar erstrebenswert sein, seine Investitionsreserven würden erhöht werden, vom gesamtwirtschaftlichen Standpunkt aus muß eine solche Praxis unter allen Umständen vermieden werden. Hier verknüpfen sich wieder einzel- und gesamtwirtschaftliche Interessen in der für die Planwirtschaft typischen Weise.

Die Reproduktion der im Produktionsprozeß verzehrten wirtschaftlichen Mittel erfolgt nicht nach der Maxime "Wer es am besten kann", sondern auf Grund des Volkswirtschaftsplans, der die investitorische Tätigkeit in rational bestimmte Bahnen lenkt und sie dementsprechend auf die einzelnen Betriebe aufteilt.

Als Hilfsmittel dieser Planung dienen die Finanzen, im vorliegenden Fall die Zuführung finanzieller Mittel für Ersatzinvestitionen in Form von Amortisationsbeträgen, wobei bei einer Abschreibung über den Nullwert mehr Amortisationen akkumuliert werden würden, als für die einfache Reproduktion nötig sind, sowie die Zuteilung finanzieller Mittel für Neuinvestitionen in Form von Investitionskrediten, Gewinnzuführungen etc und u.U. aus der Amortisation, wenn nämlich die Kosten für die einfache Reproduktion gesunken sind und aus diesem Grund Amortisationsteile für die erweiterte Reproduktion frei werden.

Die Möglichkeiten der Bilanzbewertung und die Erfordernisse der Finanzplanung kollidieren, wenn Generalreparaturen vorgenommen werden, die besonderer Gründe wegen mehr kosten als der Anteil des Verschleißes am ursprünglichen Wert des Grundmittels ausmacht. Einerseits müßte der Grundmittelwert und der Grundmittel-Fonds um den Teil der Generalreparaturkosten erhöht werden, der über den Verschleißanteil des ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungswertes hinausgeht. Andererseits muß aber vermieden werden, daß ein solcher Wert zustande kommt, der betriebsindividuellen Charakter trägt, von Zufälligkeiten abhängt, wie sie bei Reparaturen immer auftreten können. Wie noch darzustellen sein wird, sieht die Marx'sche Werttheorie den Wert nicht als individuelle, sondern als gesellschaftliche Kategorie und kann die Finanzplanung nicht mit einzelwirtschaftlichen, sondern nur mit gesamtwirtschaftlich-einheitlichen Werten arbeiten. Aus diesem Grunde werden die überhöhten Kosten für Generalreparaturen gesondert erfaßt, sie erhöhen also nicht den Grundmittelwert. Sie werden alsdann der normalen Abschreibung unterworfen.

Beispiel : Generalreparatur mit überhöhten Kosten

Grundmittel	
(1)	10

Überhöhte Kosten für
Generalreparatur

(4)	1
-----	---

Verschleiß	
(4)	2 2 (1)

Sonderbankkonto
'Amortisationen'

(1)	2	2	(2a)
-----	---	---	------

Sonderbankkonto
'Generalreparaturen'

(2a)	2		
(3)	1	3	(4)

Grundmittel-Fonds	
	8 (1)
	3 (5)

Amortisations-Fonds	
(2b)	2 2 (1)

Generalreparatur-Fonds	
	2 (2b)
(5)	3 1 (3)

- (1) Vortrag
- (2a) Bereitstellung der Amortisationsbeträge für die Generalreparatur
- (2b) Übertragung der bereitgestellten Mittel vom Amortisations-Fonds an den Generalreparatur-Fonds
- (3) Zuführung weiterer Mittel für die Generalreparatur
- (4) Aktivierung der Generalreparatur
- (5) Zugang zum Grundmittel-Fonds

5. Der Umschlag aus der produktiven in die Warenform

In der Produktionssphäre, beim Umschlag aus der produktiven Form der wirtschaftlichen Mittel in ihre Warenform, werden auf der einen Seite Werte verzehrt, auf der anderen Seite neue Werte erstellt. Hier liegt das Feld der Selbstkostenkalkulation, mit der der Wertansatz der unvollendeten Produktion und der Fertigerzeugnisse im Rechnungswesen und damit auch in der Bilanz des VE Industriebetriebs ermittelt wird. In der Kalkulation der Selbstkosten findet der allgemeine Grundsatz der Reflexion des Werteflusses für die Produktionssphäre seine Gestalt. Sie muß so ausgebildet sein, daß die Kosten der Produktion in der Bilanz exakt widergespiegelt werden, damit die Kontrollinstanzen in der Lage sind, Plan- und Istkosten zu vergleichen, ihre Abweichungen zu analysieren und die Selbstkosten-Senkung feststellen zu können.

In einem planwirtschaftlichen Betrieb, in dem die elementar wirkende Triebkraft des Konkurrenzkampfs fehlt, wird auf die Produktivitätssteigerung, die sich in der Selbstkosten-Senkung ausdrückt, ein institutionelles Augenmerk gerichtet. Im Rechnungswesen der VE Industrie, in der betriebswirtschaftlichen Literatur der Sowjetunion und der Ostblockstaaten nimmt die Kostenrechnung breitesten Raum ein. Zunächst soll aber erst die Marx'sche Theorie des Wertes und der Wertsbildung insoweit untersucht werden, als sie für die Selbstkostenkalkulation und für die aus ihr in die Bilanz eingehenden Werte bedeutsam ist.

Nach Marx haben alle Güter und sonstigen Leistungen eine gemeinsame Eigenschaft, die sie beim Austausch vergleichbar macht : sie sind Produkte menschlicher Arbeit. Diese Arbeit kann vorgetan und vergegenständlicht sein in Form von Rohstoffen, Maschinen etc, sie kann aber auch lebendige, unmittelbar wirkende Arbeit sein. Die in einem Produkt enthaltene, vergegenständlichte und lebendige Arbeit bestimmt den Wert des Produktes, ist aber nicht identisch mit ihm. Der Wert setzt sich zusammen

1. aus dem Wert der verbrauchten Produktionsmittel, d.h. der vergegenständlichten Arbeit, der Rohstoffe, dem Verschleiß der Maschinen etc,
2. aus dem Wertteil des Produktes, der durch die "Arbeit für sich" geschaffen wurde, der lebendigen Arbeit also, d.h. des Lohnes und

- 3, aus dem Wertteil, der durch die Arbeit für die Gesellschaft geschaffen wurde.

Die menschliche Arbeit hat die Fähigkeit, mehr Werte zu schaffen als zu ihrer eigenen Reproduktion nötig sind. Dieser durch die lebendige Arbeit neu und mehr geschaffene Wert ist das Produkt für die Gesellschaft, das der Befriedigung der allgemeinen sozialen und kulturellen Bedürfnisse der Gesellschaft, den Neuinvestitionen, den militärischen Zwecken etc dient.

Der Wert ist jedoch keine individuelle, sondern eine gesellschaftliche Kategorie. Der Gebrauchswert eines Gutes ist zwar ein individuelles Konkretum, sein Wert (Tauschwert) ist dagegen ein gesellschaftliches Abstraktum, das ein Teil der Wertsumme aller in einer Volkswirtschaft in einer Periode hervorgebrachten Güter ist. Diese Wertsumme wird bestimmt durch die gesellschaftliche Gesamtarbeit.

Daher auch wird nicht jede Arbeit zu Wert, sondern nur die gesellschaftlich durchschnittlich notwendige Arbeit oder - genauer - Arbeitszeit. Die durchschnittlich notwendige Arbeitszeit ist die Zeit, die bei durchschnittlich technischem Niveau, durchschnittlichem Geschick und durchschnittlicher Intensität der Arbeit zur Herstellung eines Produktes erforderlich ist. Das darüber hinausgehende Quantum an Arbeitszeit geht nicht in den Wert ein. Es ist unnütz verausgabte Arbeit, die im Wert nicht honoriert wird.

Der Wert, mit dem die Grundmittel und die Materialvorräte in der Bilanz des VE Industriebetriebes angesetzt werden, entspricht dieser Auffassung, er ist eine gesellschaftliche Kategorie. Nur mit einem gesamtwirtschaftlich-einheitlichen Wert kann die zentrale Planung arbeiten, kann der volkswirtschaftliche Bestand an Grundmitteln wertmäßig einheitlich erfaßt, kann das Investitionsgeschehen mit Hilfe des Geldes, der Finanzplanung gelenkt werden. Daraus auch erklärt sich die gesonderte Aktivierung betriebsindividuell bedingter, überhöhter Generalreparaturkosten und der bilanzielle Bruttoausweis der Grundmittel mit kontraaktiver Verschleiß-Wertberichtigung.

Anders ist es mit dem Wertansatz der unvollendeten Produktion und der Fertigerzeugnisse. Hier kann es sich solange nicht um eine gesellschaftliche Kategorie handeln, als das Kostenniveau in den einzelnen Betrieben

unterschiedlich ist. Die betriebsindividuellen Selbstkosten sind exakt zu ermitteln und in der Bilanz anzusetzen, denn auch die Finanzierung der Produktion, der Bestände an unvollendeten und fertigen Erzeugnissen muß betriebsindividuell geschehen. Für den Zirkulationsprozeß fordert also die Finanzplanung eine gesamtwirtschaftlich-einheitliche Bewertung, für den Produktionsprozeß dagegen eine betriebsindividuelle.

Der Wert muß ausgedrückt, er muß sichtbar gemacht werden. Er tritt zutage, wenn das Produkt beim Austausch in Geld gemessen wird. Das Geld macht den Wert transparent und der Geldausdruck des Wertes ist der Preis. Er ist an den Umschlag aus der und in die Geldform geknüpft, d.h. an die Einnahmen und Ausgaben.

Die Selbstkosten der Erzeugnisse setzen sich aus den beiden ersten Bestandteilen des Wertes, aus der vergegenständlichten und lebendigen Arbeit zusammen. Sie sind die Werte, die beim Umschlag aus der produktiven in die Warenform verwandelt werden. Die Selbstkosten werden in Geld ausgedrückt, das "Mengengerüst der vergegenständlichten und lebendigen Arbeit" wird mit dem Geldausdruck ihres Wertes, d.h. mit ihren Preisen multipliziert nach der Formel : Menge in Einheiten mal Preis pro Einheit.

Da alle Kosten Ausgaben sind, Ausgaben waren oder zu Ausgaben werden, besteht - auf eine einfache Formel gebracht - die Hauptaufgabe der Selbstkosten-Kalkulation im Sinne der Reflexion darin, diese Ausgaben

1. zeitlich abzugrenzen und
2. sachlich zuzurechnen.

Die sachliche Zurechnung enthält erstens die reale Verteilung der Kosten auf die drei Sphären der Beschaffung, der Produktion und der Realisation und zweitens innerhalb der Produktionssphäre auf die einzelnen Erzeugnisse. Die Kosten werden abteilungs- und brigadenweise nach Erzeugnissen erfaßt. Die Addition der nach Erzeugnissen gegliederten Abteilungskosten ergibt dann die vollen Selbstkosten der Erzeugnisse. Der Weg von der klassischen Theorie zur modernen Betriebspraxis wird als konsequent vom "Aufwand an vergegenständlichter und lebendiger Arbeit" über die Kosten zu den Ausgaben gegangen.

Durch eine reale Selbstkosten-Kalkulation muß erreicht werden, daß in der Kontenführung der Prozeß des Wertverzehr reflektiert wird und daß in der Bilanz wiedergegeben wird, wie die vorhandenen Werte auf die einzelnen Phasen des Kreislaufs verteilt sind, welche Mengen sich vor dem Produktionsprozeß, welche sich in ihm und welche sich hinter ihm befinden und insbesondere, wie sie sich auf die einzelnen Erzeugnisse verteilen, welche Werte zum Stichtag in die vollendeten und unvollendeten Erzeugnisse eingegangen sind. Das eben heißt, daß die kalkulierten Selbstkosten anzusetzen sind und die Kalkulation real zu sein hat. Anders ist eine Kostenkontrolle nicht möglich und gerät die der Finanzplanung entsprechende Finanzierung der Bestände mittels objektgebundener, zweckbestimmter Fonds in Unordnung.

Daher auch hat das Rechnungswesen zunächst nicht den ganzen Prozeß der Wertbildung, sondern nur einen Teil von ihm - streng genommen den Prozeß des Wertverzehr - zu reflektieren. In den Beständen an unvollendeten und vollendeten Erzeugnissen wird nicht der volle Wert, der Wert unter Einschluß des Produktes für die Gesellschaft wiedergegeben, sondern der betriebsindividuelle Selbstkosten-Wert. Der neu geschaffene Wert wird, da er eine gesellschaftliche Kategorie ist, erst im Zuge des Zirkulationsprozesses beim Umschlag aus der Warenform in die Geldform realisiert. Erst dann ist seine Erstellung vollendet, seine endgültige Höhe sichtbar und es kann über ihn verfügt werden; er wird "materialisiert" (1).

Vor der endgültigen Realisierung der Produkte ist ihr voller Wert keineswegs sicher, obwohl sie zu staatlich festgesetzten Preisen abgesetzt werden, denn auch in einer sozialistischen Planwirtschaft wirkt - wenn auch in eingeschränktem Umfang - das "Wertgesetz", d.h. der Mechanismus eines freien Marktes. Es kann ein Planfehler vorliegen, die Nachfrage kann überschätzt worden sein, die Konstruktion eines Investitionsgutes oder die Qualität eines Konsumgutes kann nicht den Bedarfwünschen entsprechen. Dann entstehen Überplanbestände, die u.U. zu einem herabgesetzten Preis realisiert werden.

Das Rechnungswesen hat also zunächst den im Zuge der Leistungserstellung erfolgten Wertverzehr zu reflektieren und den neugeschaffenen Wert erst bei seiner Realisierung. Das bedeutet, daß im Rechnungswesen und

(1) s. Kap. III, § 2, S.112, § 3, S.122

in der Bilanz des VE Industriebetriebes das Realisationsprinzip angewendet wird. Der volle Wert, d.h. der übertragene oder verzehrte Wert zuzüglich des "Produktes für die Gesellschaft", des Reineinkommens, wird also erst dann ausgewiesen, wenn er beim Absatz realisiert worden ist.

Noch nicht realisierte, aber bereits erkennbare Verluste brauchen und dürfen nicht antizipiert werden. Das Imparitätsprinzip entfällt also, es verstößt gegen den Grundsatz der Reflexion. Darüber hinaus sprechen noch praktische Gründe gegen das Imparitätsprinzip. Sind nämlich die noch nicht realisierten Verluste geplant oder liegen im Falle außerplanmäßiger Verluste die Ursachen nicht in der Verantwortlichkeit des Betriebes, so stören sie auch nicht sein finanzielles Gleichgewicht, da sie entweder in der Planung entsprechend berücksichtigt oder durch Überbrückungskredite aufgegangen werden. Liegt dagegen für die außerplanmäßigen Verluste ein Verschulden des Betriebes vor, so dürfen sie nicht antizipiert werden, da sich die finanzielle Lage des Betriebes durch die automatisch wirkende Kontrolle durch die DM gerade verschlechtern soll. Daß noch nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen, wurde bereits dargelegt und versteht sich insofern von selbst, als das Imparitätsprinzip das Realisationsprinzip nur für noch nicht realisierte, aber schon erkennbare Verluste ausnimmt.

Die Bewertung und die von ihr abhängige Ermittlung des Bilanzgewinnes steht ausschließlich unter der Forderung, den Verbleib und die Verwendung der zur Verfügung gestellten Fonds und den aus ihnen fließenden Gewinn nachzuweisen; sie vollzieht sich unabhängig von Überlegungen hinsichtlich der Kapitalerhaltung oder der Sicherung des finanziellen Gleichgewichts. In der Planwirtschaft gibt es keine konjunkturellen Preisschwankungen oder säkulare Geldwertverschlechterungen, da die Preise von der staatlichen Preisbehörde festgelegt und Geld und Kredit nicht aktiv konjunkturpolitisch eingesetzt werden. Werden die Preise geändert, so bleibt dies ohne Rückwirkung auf das finanzielle Gleichgewicht des VE Industriebetriebes, da seine Ausstattung mit finanziellen Umlaufmitteln entsprechend der Preisänderung erhöht oder verringert wird.

Um den Bedürfnissen von Kontrolle und Analyse gerecht zu werden, ist also der reale Wert anzusetzen. Erhöhungen oder Unterschreitungen des Wertansatzes vermindern die Aussagefähigkeit der Bilanz und entschärfen die automatisch wirkende Kontrolle durch die DM. Es dürfen keine stil-

len oder versteckten Reserven gebildet werden, d. h. die Aktiva dürfen nicht unterbewertet sein und in den Passiva darf es keine fiktiven, aus finanziellen Erwägungen gebildeten Bilanzpositionen geben. Offene Reserven zu Lasten des Gewinnes dürfen nur gebildet werden, wenn sie durch Gesetz oder Plan genehmigt sind.

Der Bilanzgewinn soll ein realer Ausweis des im Zuge des Reproduktionsprozesses erzielten Betriebsgewinnes sein, d. h. des Überschusses des Realisationserlöses über die in den realisierten Waren inkorporierten Kosten. Dieser in Geldform existierende Gewinn ist ein wichtiger Teil des auf den Geldströmen aufgebauten Finanzplanes. Wird er nicht real ausgewiesen, gerät der Finanzplan in Unordnung, ist eine Rentabilitätskontrolle mittels der Bilanz nicht möglich und verliert die Kontrolle durch die DM an Wirkung.

6. Der Umschlag aus der Warenform in die Geldform

Beim Umschlag aus der Warenform in die Geldform werden die erstellten Werte verfügbar. Der Betrieb setzt die Erzeugnisse ab und empfängt in Geldform die aufgewandten Mittel, die aufgewandte vergegenständlichte und lebendige Arbeit zurück einschließlich des ihm verbleibenden Teiles des Produktes für die Gesellschaft, d. h. des betrieblichen Reineinkommens oder Gewinnes, und des an den Staatshaushalt abzuführenden Teiles des Reineinkommens, der entweder als Produktionsabgabe sofort oder als Nettogewinnabführung periodisch abzuführen ist.

Nach Maßgabe des Finanzplanes, speziell des Gewinnverwendungsplanes, werden die Geldbeträge, die sich als Überschuß des Realisationserlöses über die Selbstkosten ergeben, dem Betriebsprämienfonds, dem Investitions-Fonds und dem Umlaufmittel-Fonds zur Erhöhung der eigenen Mittel zugeführt oder - soweit sie nicht im Betrieb verbleiben, sondern abzuführen sind - dem Staatshaushalt oder zuständigen "Vereinigung Volkseigener Betriebe" (VVB) zur Umverteilung überwiesen.

Beispiel : Gewinnverwendung (Zuführung zum Betriebsprämien-Fonds, Abführung an das Fachministerium)

Sonderbankkonto Betriebsprämien-Fonds			
(4)	5		

Betriebsprämien-Fonds			
		5	(2)
Verbindlichkeiten ge- genüber Fachministerium			
(5)	5	5	(3)

Allg. Bankkonto			
(1)	10	5	(4)
		5	(5)

Betriebsergebnis			
(2)	5	10	(1)
(3)	5		

- (1) Vortrag
- (2) Zuführung zum Betriebsprämien-Fonds
- (3) Verbindlichkeiten gegenüber Fachministerium
- (4) Überweisung an Sonderbankkonto "Betriebsprämien-Fonds"
- (5) Überweisung an Fachministerium

Die Erzeugnisse werden zu staatlich festgesetzten Preisen realisiert. Diese Preise bestimmen nicht nur die Realisationssumme, sie gehen auch in die Bilanz als Anschaffungs- oder Herstellungswert ein. Es ist daher notwendig, zu zeigen, wie sie zustande kommen und welche Funktion sie ausüben.

Wenn auch allgemein gilt, daß der Preis der Geldausdruck des Wertes ist, so kann und wird er doch von der staatlichen Preisbehörde abweichend vom Wert des Produktes festgelegt. Auch die konsequente Arbeitswerttheorie kommt ohne den Gleichgewichtspreis nicht aus, wenn sie ihn auch expressis verbis vermeidet. Man spricht vom Abweichen des Preises vom Wert, wobei jedoch gesamtwirtschaftlich die Summe aller Preise gleich der Summe aller Werte gedacht wird. Dem Wertgesetz zufolge tauschen sich die Produkte, die Waren, entsprechend der zu ihrer Herstellung durchschnittlich notwendigen Arbeitszeit aus. Eine Arbeit, die

solche Produkte oder eine solche Menge an Produkten zum Angebot bringt, für die kein oder ein geringerer kaufkräftiger Bedarf, d. h. eine geringere Nachfrage besteht, wird im Preis entsprechend geringer vergütet. Das gleiche gilt für den umgekehrten Fall.

Von dieser Auffassung ausgehend wird in den östlichen Ländern aus einem wirtschaftspolitischen Grund eine globale Preis-Wert-Abweichung angestrebt. Danach werden die Konsumgüter in ihrer Masse über ihrem Wert und die Investitionsgüter in ihrer Masse unter ihrem Wert festgesetzt. Diese bewußt herbeigeführte, globale Preis-Wert-Abweichung soll die Investitionen fördern.

Die Preise werden als Festpreise einheitlich von den zentralen Preisbehörden festgelegt. Grundlage für die Ermittlung dieser sogenannten Planpreise, d. h. der planmäßig festgelegten Preise, sind die Selbstkosten. Da der Wert aber der gesellschaftlich durchschnittlich notwendige Arbeitsaufwand ist, muß auch von den durchschnittlichen Selbstkosten des Industriezweiges ausgegangen werden. Für die Preisbildung sind somit nicht die betriebsindividuellen Kosten, sondern die durchschnittlichen Kosten des Industriezweiges, die auf einer fortschrittlichen Fertigungstechnik und auf fortschrittlichen Arbeits- und Materialverbrauchsnormen beruhen sollen, maßgebend. Vor allem im Maschinenbau können jedoch noch nicht für alle Erzeugnisse Festpreise gebildet werden, man muß hier noch weitgehend Kalkulationspreise konzedieren, die allerdings nach und nach ganz beseitigt werden sollen. Die Preisbehörden schreiben schon heute weitestgehend Plan-Gemeinkosten-Zuschläge vor, die auf dem durchschnittlich notwendigen Aufwand an indirekten Kosten des ganzen Industriezweiges beruhen.

Der zweite Bestandteil des Preises ist das Reineinkommen des Betriebes, d. h. der Gewinn. Die Selbstkosten und der Gewinn ergeben den Betriebspreis. Die Verbindung vom Betriebspreis zum Endpreis stellt die Produktionsabgabe her. Betriebspreis und Produktionsabgabe ergeben den Industrieabgabepreis für industrielle Güter, bzw. den Verbraucherendpreis für Konsumgüter. Im industriellen Bereich der Wirtschaft gibt es keinen Markt im althergebrachten Sinn mehr; man spricht von "sozialistischer Kooperation"; wohl aber existiert ein Markt noch bei der Verteilung der Konsumgüter. Daher hat der Verbraucherendpreis der Konsumgüter den Erfordernissen des Marktes gerecht zu werden, d. h. er muß das Marktgleichgewicht herstellen und stabilisieren.

Ein hervorragendes Mittel zur Bildung eines marktgerechten Verbraucherendpreises ist die Produktionsabgabe. Nicht nur für die verschiedenen Erzeugnisse werden unterschiedliche PA-Sätze erhoben, sondern auch für das gleiche Erzeugnis in den einzelnen Betrieben - je nach ihren unterschiedlichen Kostenniveaus. Die Produktionsabgabe ist daher ein wichtiges Instrument der Wirtschaftsführung. Seine Handhabung ist äußerst verantwortungsvoll, aber auch schwierig. Dies zeigt die Unzahl der Abgabesätze, die einen ansehnlichen Folianten füllen. Von der Produktionsabgabe hängt der reibungslose Ablauf des wirtschaftlichen Geschehens in hohem Maße ab.

Das Reineinkommen der Gesellschaft kann jedoch nicht nur mittels der Produktionsabgabe abgeschöpft werden. Bisher wurde nur vom Stückgewinn und dem Jahresgewinn als der Summe aller Stückgewinne gesprochen. Natürlich gibt es auch in einem VE Industriebetrieb neben dem Ergebnis aus Absatz ein "übriges Ergebnis". In ihm sammeln sich 1.) die der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit gegenüber neutralen Kosten und Erträge (sonstige produktionsbedingte Abteilungen etc) und 2.) solche Kosten, die zwar durch die betriebliche Tätigkeit unmittelbar entstehen, ihres außerordentlichen Charakters wegen aber buchhalterisch vom Mehrprodukt abgezogen werden sollen (außerplanmäßige Bankzinsen, Konventionalstrafen, Wagenstandgelder etc).

Daher auch wird in der VE Industrie ein analytischer Gewinnbegriff verwendet: der Gewinn des VE Industriebetriebes setzt sich zusammen aus 1.) dem Ergebnis aus Absatz und 2.) dem übrigen Ergebnis.

Die Produktionsabgabe ist der erste "Kanal", über den der zu zentralisierende Teil des Reineinkommens der Gesellschaft abgezogen wird. Sie erfaßt den aus dem Umsatz fließenden Stückgewinn. Die Nettogewinnabführung ist der zweite "Kanal", über den der Periodengewinn abgeschöpft wird, der aus dem übrigen Ergebnis und dem wegen mangelnder Differenzierung der PA-Sätze nicht erfaßten Ergebnis aus Absatz besteht.

Folgerichtig wird auch im Rechnungswesen das Ergebnis aus Absatz und das übrige Ergebnis getrennt ermittelt und erst danach auf einem synthetischen "Betriebsergebniskonto" zusammengefaßt.

Beispiel : Ermittlung des Betriebsergebnisses

Selbstkosten der abgesetzten

Erzeugnisse			
(1)	10	10	(2)

Kosten f. d. sonstigen produktionsbedingten Abteilungen

(1)	2	2	(3)
-----	---	---	-----

Kosten aus Schadensfällen

(1)	2	2	(3)
-----	---	---	-----

Übriges Ergebnis			
(3)	1	1	(4)

Erlös aus Absatz

(2)	14	14	(1)
-----	----	----	-----

Deckung der Kosten f. d. sonstigen prod. -bed. Abteilungen

(3)	1	1	(1)
-----	---	---	-----

Erlös aus vermieteten Grundmitteln

(3)	2	2	(1)
-----	---	---	-----

Ergebnis aus Absatz			
(4)	4	4	(2)

Betriebsergebnis

		3	(4)
--	--	---	-----

- (1) Vortrag
- (2) Ermittlung des Ergebnisses aus Absatz
- (3) Ermittlung des übrigen Ergebnisses
- (4) Ermittlung des Betriebsergebnisses

Die Preise der Industrieerzeugnisse setzen sich also aus folgenden Bestandteilen zusammen :

$$\begin{aligned}
 & \text{Selbstkosten} \\
 & + \text{Gewinn (Reineinkommen des Betriebes)} \\
 & = \text{Betriebsabgabepreis} \\
 & + \text{Produktionsabgabe (Zentralisiertes Reineink.)} \\
 & = \text{Industrieabgabepreis}
 \end{aligned}$$

Dieser Industrieabgabepreis repräsentiert den durchschnittlich notwendigen Arbeitsaufwand des Industriezweiges, Damit ist er zugleich die Wert-

größe für die selbsterstellten Grundmittel, die für den Betrieb üblicherweise verkaufsfähig sind. Selbstkosten (zuzüglich der anderen Bestandteile des Wertes), die über oder unter dem Industrieabgabepreis liegen, liegen auch über oder unter dem notwendigen Kostendurchschnitt und gehen nicht in den Wert ein, bzw. erstellen einen größeren Wert. Dem realen Wert im Sinne der Reflexion liegen aber die durchschnittlich notwendigen Kosten des Industriezweiges zugrunde. Sie - und nicht die betriebsindividuellen Selbstkosten - entsprechen dem Herstellungswert für selbsterstellte Grundmittel.

Mit der Realisierung der Erzeugnisse zu staatlich festgesetzten Preisen ist der betriebliche Produktions- und Zirkulationsprozeß abgeschlossen. Im Verfolg des Kreislaufes wurden alle Bewertungsfragen behandelt (1).

Zusammenfassend sei noch einmal hervorgehoben, daß die nominalistische Bilanzbewertung notwendig aus der systemeigenen Methode der Finanzplanung folgt, aus der Ausnutzung der Geldströme für die Finanzplanung, aus der nominellen Bindung der Fonds und ihrer Objektgebundenheit. Zwischen den Geldströmen und den Wertansätzen besteht Kongruenz und die Bewertung ist der Gewinnermittlung gegenüber neutral, indifferent, da anders der Gewinn manipuliert würde, er nicht als Summe der Stückgewinne, sondern höher oder niedriger ausgewiesen werden würde. Dann aber würden die nominell gebundenen Fonds nicht reproduziert, bzw. die im Finanzplan vorgesehenen Zu- und Abführungen nicht geleistet werden können.

Der Gewinn ergibt sich nicht aus dem Wert der Fonds am Anfang und am Ende einer Periode, denn die Fonds sind nominell gebunden. Er ergibt sich aus der Summe aller Stückgewinne, wobei die Abgabepreise und die Kosten objektiv gegebene Größen und durch eine subjektive Bewertung unbeeinflussbar sind (2). Die Geldbewegungen, der im Finanzplan festgelegte und sich im Zuge des Kreislaufs vollziehende Strom der Einnahmen und Ausgaben, muß bewertungsmäßig gedeckt sein. Darin besteht der tiefere Inhalt des Grundsatzes der Reflexion.

(1) Über die Bewertung im einzelnen nach Gesetz und Praxis siehe Kapitel III, § 1

(2) Das "Übrige Ergebnis" bleibt in diesem Zusammenhang außer Betracht. Es ändert nichts an den prinzipiellen Feststellungen.

Indessen kann es nicht anders sein, als daß diese strenge theoretische Auffassung mit den Erscheinungen der betrieblichen Praxis nicht immer übereinstimmt. So widerspricht vor allem die in der Praxis anzutreffende Verwendung von Planwerten in Rechnungswesen und Bilanz dem Grundsatz der Reflexion, da sich dadurch die Bilanzwerte vom tatsächlichen Wertefluß in dem Maße lösen, als die Planwerte nicht verwirklicht werden. Darauf wird jedoch noch ausführlich einzugehen sein. Zunächst sollte erst einmal versucht werden, das Wesentliche der konkreten Erscheinungen, die ihnen innewohnende Logik darzustellen.

7. Die Gliederung

Die Reflexion des Kreislaufs der wirtschaftlichen Mittel hat nicht nur eine bewertungsmäßige Seite, sie setzt vielmehr eine solche Gliederung voraus, die ein getreues Abbild der Phasen des Kreislaufs der wirtschaftlichen Mittel in horizontaler und vertikaler Sicht ist. Ohne eine solche Gliederung ist die Reflexion des Wertflusses nicht möglich.

Diese Feststellung ist von höchster praktischer Bedeutung. Die Gliederungssystematiken sind die wichtigsten Organisationsmittel des Rechnungswesens. Sie sind das Gerüst für das Operieren mit Zahlen.

Die Darstellung des Wertkreislaufs in der laufenden Kontenführung ist nur möglich, wenn im Kontenrahmen die Stationen dieses Kreislaufs nachgezeichnet sind. Nur dann können die Werte auf die einzelnen Phasen verteilt werden, wenn diese Phasen real und genügend differenziert im Kontenrahmen eingerichtet sind. Die Kalkulation der Selbstkosten ist ein Problem der Abgrenzung und der Zurechnung der Ausgaben. Nur dann kann festgestellt werden, wo und für welches Erzeugnis die Ausgaben anfallen, wie sich die Kosten nach Arten gliedern, in welchen Abteilungen und für welche Erzeugnisse sie anfallen, wenn auch die Kalkulationsschemata nach Kostenarten, Abteilungen und Erzeugnissen gegliedert und geordnet sind. Die Kalkulation besteht zu einem großen Teil aus der Kunst der Formular-technik.

Kalkulationsschema, Kontenrahmen und Bilanzgliederung sind die Glie-

derungssystematiken der einzelnen Teile des Rechnungswesens, der Kalkulation, der Kontenführung und der Bilanz. Die wichtigste von ihnen ist der Kontenrahmen, er nimmt eine zentrale Stelle gegenüber den anderen ein. Aus ihm ergibt sich die Bilanzgliederung, die ihrerseits die zweckmäßige Zusammenfassung der Bestandskonten der Kontenführung im Querschnitt darstellt.

In der Kontenführung ist nicht nur der Kreislauf der wirtschaftlichen Mittel wiederzugeben, sondern auch ihre Finanzierung, d. h. die Fonds, aus denen die wirtschaftlichen Mittel fließen. Dementsprechend zerfällt der Kontenrahmen in zwei große Sphären, in die Sphäre der Reflexion des Kreislaufs und in die Sphäre der Reflexion der Finanzierung des Kreislaufs. Nach dem bisher Dargelegten muß der Kontenrahmen folgendermaßen beschaffen sein und ist die Bilanzgliederung offenbar folgendermaßen aus dem Kontenrahmen abzuleiten: siehe Seite 64.

Diese schematische Darstellung der Ableitung der Bilanzgliederung aus dem Kreislaufschema soll ein Überblick im Grundsätzlichen sein. Er soll deutlich machen, daß 1.) die Aktiva nicht wie in der Handelsbilanz nach Liquiditätsgesichtspunkten, sondern nach ihrer Stellung im Kreislauf geordnet sind und daß 2.) die Passiva den ihrer Zweckbestimmung entsprechenden Aktiva gegenübergeordnet sind, so daß man innerhalb der beiden Bilanzseiten weitgehend von einer Gliederungs- und Wertidentität der Aktiva und Passiva sprechen kann. Auch hierin unterscheidet sich die Bilanz des VE Industriebetriebes von der der privaten Unternehmung, die wegen ihrer andersartigen Finanzierung die weitgehende Aufspaltung des Kapitals und ihre gliederungsmäßige Zuordnung zu den einzelnen Vermögensteilen nicht kennt.

In den bis 1958 benutzten Bilanzgliederungen des neuen Rechnungswesens war diese Seitenidentität augenfällig. Mittlerweile kam ein Schema in Gebrauch, das die Zuordnung der einzelnen Aktiv- und Passivposten nicht mehr auf den ersten Blick erkennen läßt, sie sogar zum Teil verwischt hat. Dennoch ist auch diese neue Bilanzgliederung nach den Erfordernissen der Finanzplanung gestaltet (1).

(1) s. S. 62 und 63

Aktiva

I. Grundmittel

Grundmittel der Industrie x)
 Verschleiß der Grundmittel der Industrie
 Grundmittel anderer Wirtschaftsbereiche x)
 Verschleiß der Grundmittel anderer Wirtschaftsbereiche
 Fremdanlagenerweiterung x)
 Verschleiß der Fremdanlagenerweiterung
 Betrieblich nicht genutzte Grundmittel x)
 Verschleiß der betrieblich nicht genutzten Grundmittel
 Sonstige Grundmittel
 Verschleiß der sonstigen Grundmittel x)
 Überhöhte Kosten für Generalreparaturen
 Summe I

II. Umlaufmittel

Noch nicht fertiggestellte Objekte zur Erweiterung der Grundmittel
 Noch nicht fertiggestellte Objekte zur Erhaltung der Grundmittel
 Sonderbankkonto Erweiterung der Grundmittel
 Sonderbankkonto Erhaltung der Grundmittel
 Forderungen an die Deutsche Invest. -Bank
 Richtsatzgebundene Bestände
 Rechnungseingangs- u. Materialeinkaufskonto
 Zweckgebundene Bestände
 Schecks
 Guthaben auf Bank- und Postscheckkonten
 Sonderbankkonto Betriebsprämienfonds, Kultur- und Sozialfonds,
 Fonds Neue Technik
 Andere Sonderbankkonten
 Forderungen auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen
 Andere Forderungen
 Ausgaben für künftige Abrechnungs-Zeiträume
 Abrechnungskonten
 Bestand an Vorleistungen
 Summe II

III. Betriebsergebnis, Gewinnverwendung, Finanzschuld

Verlust
 Stützungen (ohne Verlust)
 Gewinnverwendung
 Mindergewinn (Planjahr)
 Außerplanmäßiger Verlust (Planjahr)
 Finanzschulden aus Vorjahren
 Summe III
 Gesamtsumme I - III

Passiva

I. Fonds

Grundmittelfonds
Umlaufmittelfonds
Anlagenkredit
Langfristige Verbindlichkeiten
Kreditfonds
Kreditierte Finanzschuld
Verbindlichkeiten auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen
Gestundete Finanzschuld
Verbindlichkeiten gegen Deutsche Invest. -Bank
Andere Verbindlichkeiten
Fonds für Anlaufkosten
Fonds für Anschlußkosten
Fonds für Forschungs- und Entwicklungskosten
Fonds für Umstellungs- und Umsetzungskosten
Fonds des Vorjahres zur Erweiterung der Grundmittel ^{xx)}
Fonds des Planjahres zur Erweiterung der Grundmittel
Fonds zur Erhaltung der Grundmittel
Siebenjahrplanfonds
Sonstige Fonds
Deckung der aus Umlaufmittel finanzierten Grundmittel
Betriebsprämienfonds, Kultur- und Sozialfonds
Fonds Neue Technik
Abrechnungskonten
Summe I

II. Betriebsergebnis, Verlustausgleich

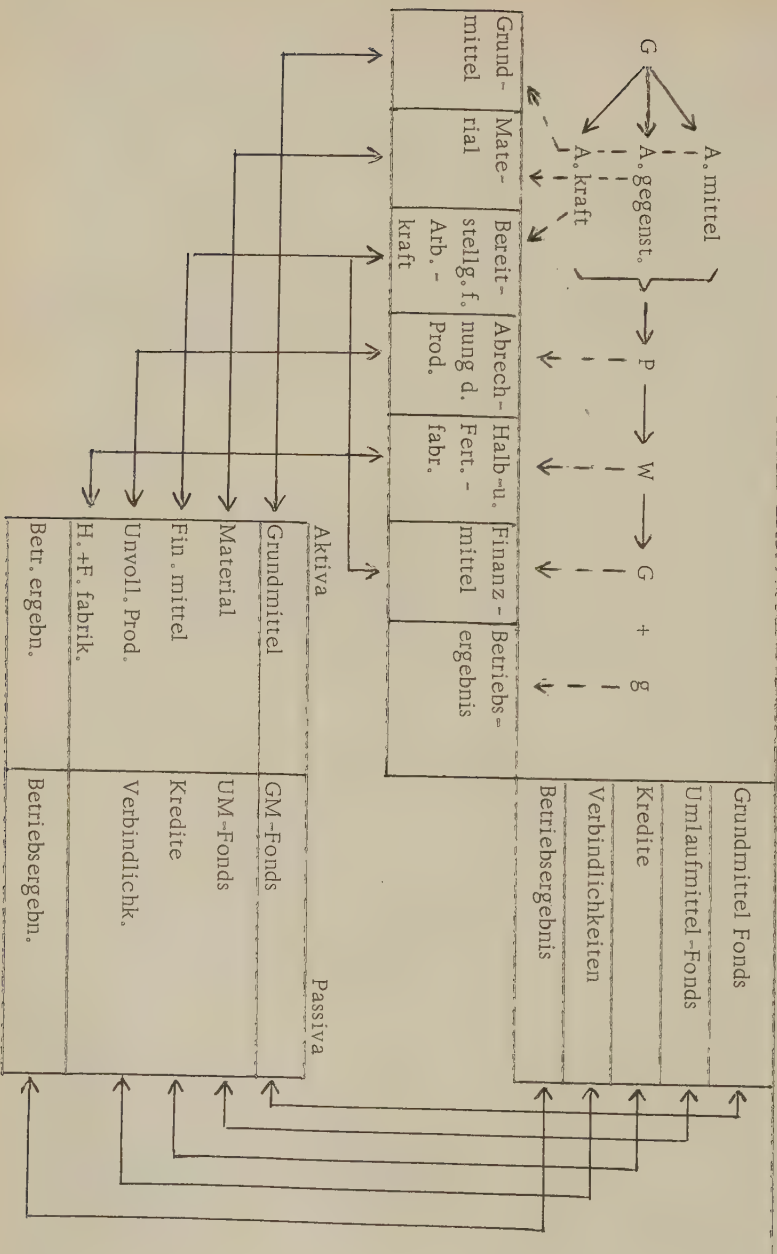
Gewinn
Verlustausgleich und sonstige Sützungen
Summe II

Gesamtsumme I - II

-
- x) Der Verschleiß wird zunächst "kontraaktiv" in einer Vorspalte ausgewiesen sodann mit den Bruttosummen der Grundmittel saldiert,
xx) Dieser Betrag wird nur vergleichshalber eingesetzt, geht aber nicht in die Bilanzsumme ein.

Der Kreislauf der wirtschaftlichen Mittel

Die Fonds



8. Kritische Betrachtung

Ist es nötig, Elemente der Marx'schen Theorie zur Erklärung innerbetrieblicher Vorgänge im VE Industriebetrieb heranzuziehen? Vom rein Didaktischen her kann darüber kein Zweifel bestehen. Sie beherrscht die Terminologie und ist Ausgangspunkt jeder betriebswirtschaftlichen Abhandlung und jeder Maßnahme der Wirtschaftsführung in den östlichen Ländern. Ist ihre Verwendung aber auch sachlich gerechtfertigt? Es geht hierbei nicht um den Marxismus als politische Ideologie, der heute übrigens nur noch zu einem Teil mit dem Gesamtwerk von Karl Marx identisch ist. Unbeeinflusst von einer entschiedenen Ablehnung des politischen Regimes in der DDR muß diese Frage grundsätzlich bejaht werden, wenn man den tieferen Zusammenhang der äußeren Erscheinungen kennenlernen und verstehen will.

Marx hat seine Theorie - auch ihre in dieser Arbeit gebrauchten, sich mit dem Produktionsprozeß beschäftigenden Elemente - nicht für betriebswirtschaftliche Zwecke geschrieben. Die Grenzen ihrer Anwendbarkeit auf den modernen Industriebetrieb sind offensichtlich und sie müssen ergänzt werden durch moderne Auffassungen, zum Beispiel hinsichtlich des Bilanzwertes durch den Einnahmen-Ausgaben-Gedanken und hinsichtlich des Preises durch die Gleichgewichtspreis-Theorie. Dies wird nicht zuletzt in der sowjetischen Wirtschaftswissenschaft getan. Das jüngste Zeugnis dafür ist die von dem Charkower Wirtschaftswissenschaftler Prof. J. Liberman hervorgerufene Diskussion über den Zusammenhang zwischen Plan, Gewinn und Prämie, bei der es im Grunde um die Überwindung "administrativer" Planungs- und Leitungsmethoden durch ökonomische Einrichtungen geht.

Bei einer Untersuchung der Bilanz und des Rechnungswesens der VE Industrie kann auf die Marx'sche Theorie nicht verzichtet werden. Faktum ist, daß sie - wie schon gesagt - die Terminologie beherrscht. Faktum ist, daß sie exempli causa den Kosten- und den Gewinnbegriff liefert mit allen ihren Konsequenzen für die betriebliche Praxis, daß die Gliederungssystematik auf ihr aufgebaut wird, daß aus dem Kreislaufmodell und der Reproduktions- und Geldtheorie die Finanzplanung theoretisch abgeleitet wird, und Faktum ist schließlich, daß ihre zwar umständliche, aber doch kausale Betrachtungsweise den auf die Praxis eingerichteten, vordergründigen Funktionalismus der modernen Auffassungen vertieft und - was für eine Planwirtschaft unumgänglich ist - den Einzelbetrieb stärker im gesamtwirtschaftlichen Zusammenhang sieht.

In der VE Wirtschaft ist die Trennung in Teildisziplinen, die sich nur mit der Gesamtwirtschaft oder nur mit dem Einzelbetrieb beschäftigen, völlig unbekannt. Die Wissenschaft von einer auf dem Organprinzip aufgebauten Planwirtschaft kann der Natur der Sache nach keine solchen Teildisziplinen hervorbringen.

Insofern also ist die Marx'sche Theorie für die "Volkseigene Betriebswirtschaftslehre" eine unumgängliche Gegebenheit, die zu berücksichtigen ist, ohne dabei jedoch die kritische Position aufzugeben, wenn Kategorien der klassischen Nationalökonomie in die moderne Betriebswirtschaftslehre projiziert werden.

§ 2) Die Einheitlichkeit von Kostenrechnung, Kontenführung und Bilanzierung

1. Allgemeines

Der betriebliche Kreislauf der wirtschaftlichen Mittel ist ein geschlossenes Ganzes. Eine Phase ergibt sich aus der anderen und trägt den Umschlag in die nächste bereits in sich. Folglich muß auch das Zahlenwerk, das ihn reflektiert, ein geschlossenes Ganzes sein. Es kann keinen Unterschied zwischen dem Größteninhalt der Zahlen von Kostenrechnung, Kontenführung und Bilanz geben, vielmehr müssen es einheitliche Werte sein, einheitlich nach ihrer Höhe und nach ihrem substantiellen Inhalt, einheitlich durch den Apparat, der sie hervorbringt.

Der Grundsatz der Reflexion des betrieblichen Werteflusses spezialisiert sich in den Grundsatz der Einheitlichkeit sowohl des substantiellen Inhalts des Rechnungswesens als auch ~ daraus notwendig folgend ~ der organisatorischen Struktur des Rechnungswesens.

Die Aufgabe, die die Bilanz des VE Industriebetriebes zu erfüllen hat, die Beziehung des Rechnungswesens zur Finanzplanung und seine Organisation geben der Bilanz im Gesamtrahmen des Rechnungswesens eine Stellung, die charakteristisch für den VE Industriebetrieb ist. Die Bilanz ist das Konzentrat aller Zahlen des Rechnungswesens, ist gewissermaßen sein Abfallprodukt, eine reine Saldenzusammenfassung. Inhaltlich sollen diese Salden also ein Schnitt durch den Wertefluß und seine Finanzierung sein, organisatorisch sind sie das einfache Endprodukt aus Kostenrechnung und Kontenführung.

Unter den beiden Gesichtspunkten des substantiellen Inhalts und der organisatorischen Form soll nun die Bilanz und ihre Beziehungen zum gesamten Rechnungswesen untersucht werden. Wie, durch welche Arbeitsvorgänge und mit welchen Arbeitsmitteln entsteht die Bilanz aus dem Material von Kostenrechnung und Kontenführung ?

2. Die Organisation des Rechnungswesens

Die BuchfVO vom 29.9.1955 organisierte das Rechnungswesen der VE Industriebetriebe nach dem Grundsatz der strukturellen Einheitlichkeit und legte Fachausdrücke fest, die vom bisherigen Brauch abweichen. Danach wird der Begriff der Buchführung erheblich erweitert. Sie ist der wichtigste Zweig des Rechnungswesens. Ihre einzelnen Aufgaben sind im § 2 BuchfVO aufgeführt. Es sind dies :

- a) Die Beurkundung sämtlicher wirtschaftlicher Vorgänge, die unmittelbar zur Veränderung materieller und finanzieller Mittel und ihrer Quellen führen, durch das **B e l e g w e s e n**.
- b) Der Nachweis des Standes der materiellen und finanziellen Mittel. ihrer Quellen und deren Veränderungen bei der wirtschaftlichen Tätigkeit durch die **K o n t e n f ü h r u n g**.
- c) Die Errechnung der Kosten, insbesondere die Kalkulation der Selbstkosten der Erzeugnisse durch die **K o s t e n r e c h n u n g**.
- d) Die Zusammenfassung aller buchhalterischen Angaben durch die **B i l a n z**.

Die Kontenführung umfaßt die chronologische und sachliche Ordnung der Buchungen in den Konten (§ 13 BuchfVO), wobei die Hauptbuchkonten sowohl synthetisch als auch analytisch geführt werden können (§ 15 BuchfVO). Strukturell besteht die Kontenführung aus

- a) der Finanzbuchführung, die sämtliche Kontenklassen umfaßt,
- b) den Grundrechnungen über die Grundmittel, über das Material, über den Lohn und über die Investitionen und Generalreparaturen,
- c) dem Kunden- und Lieferantenkontokorrent.

Buchhaltungstechnisch gesehen sind die Grundrechnungen Nebenbuchhaltungen - Anlagenbuchhaltung, Materialbuchhaltung, Lohnbuchhaltung, Investitionsbuchhaltung - die in Anlehnung an das Marx'sche Kreislaufmodell, d.h. an die Elemente des Produktionsprozesses Arbeitskraft, Arbeitsmittel und Arbeitsgegenstand - "Grundrechnungen" genannt werden. Aus Abrechnungs- und Kontrollgründen werden - ähnlich wie bei der Bilanzgliederung - die Investitionen und Generalreparaturen in einer besonderen Grundrechnung erfaßt.

Die Grundmittelrechnung hat den Bestand und die Veränderungen der betriebseigenen Grundmittel in mengen- und wertmäßiger und der betriebsfremden Grundmittel nur in mengenmäßiger Form nachzuweisen und ihre Kontrolle zu gewährleisten.

Grundmittel sind solche Arbeitsmittel, die während ihrer gesamten Nutzungsdauer ihre Gebrauchsform beibehalten und ihren Wert allmählich auf die Erzeugnisse und sonstigen Leistungen übertragen. Arbeitsmittel, die diese Voraussetzungen zwar erfüllen, aber eine Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr haben oder deren Neuwert unter DM 500 liegt, werden auch im Rechnungswesen der VE Industrie zum Material gerechnet (§ 28 BuchfVO).

Zu den Aufgaben der Grundmittelrechnung gehören

- a) Erfassung der vorhandenen, hinzukommenden und ausscheidenden Grundmittel,
- b) systematische Errechnung der Abschreibungen der betriebseigenen Grundmittel,

- c) Nachweis der an den Grundmitteln durchgeführten Generalreparaturen,
- d) Kontrolle über die Verwendung der Grundmittel (§ 27 der BuchfVO).

Die Grundmittel sind einzuteilen nach ökonomischen Gesichtspunkten, d.h. nach industriellen Grundmitteln und nichtindustriellen Grundmitteln, wie Grundmittel für kulturelle und soziale Zwecke, Grundmittel des Gesundheitswesens, des Wohnungswesens etc. Die industriellen Grundmittel sind weiterhin einzuteilen nach technischen Gesichtspunkten. Die Grundmittelrechnung erfaßt das einzelne Inventarobjekt auf einer Grundmittellkarte und gliedert die Grundmittel zu Gruppen

- a) nach der Ordnung der Kontenklasse 0 der Finanzkonten und
- b) zum Zweck der Betriebsabrechnung nach Verantwortungsbereichen (Abteilungen, Abschnitte, Brigaden).

Die Gliederung der Grundmittelrechnung muß mit den synthetisch geführten Konten der Kontenführung jederzeit abstimmbar sein.

Der Verschleiß der Grundmittel ergibt sich aus der Grundmittelrechnung nach dem jeweils angewendeten Abschreibungsverfahren. Er wird sowohl in einer Summe dem Kostenartenkonto "Abschreibungen" in der Klasse 3 belastet (zusammen mit den Mieten und Pachten für fremde Grundmittel) als auch der Kostenrechnung zugeführt. Damit sind die Abschreibungsunterschiede, wie sie zwischen buchhalterischer und kalkulatorischer Abschreibung auftreten, vermieden und die Einheitlichkeit des Rechnungswesens im Sinne der Reflexion erreicht. Der Verschleiß der Grundmittel ist eine objektiv gegebene Größe - ob diese Größe exakt ermittelt werden kann, ist eine andere Frage -. folglich muß die bilanzielle Abschreibung mit den in der Kalkulation verrechneten Abschreibungsbeträgen übereinstimmen.

Die Materialrechnung hat den Bestand, die Zu- und Abgänge der Materialien und der Handelsware nachzuweisen" (§ 34 BuchfVO) Sie hat die Materialien nach Arten und nach ihrer Verwendung im Produktionsprozeß zu erfassen und die Kontrolle über die Einhaltung des Richtsatzplanbestandes und über die ordnungsgemäße Verwaltung der Vorräte zu gewährleisten. Es wird eine Materialbestandsrechnung und eine Materialverbrauchsrechnung geführt. In der Materialverbrauchsrechnung ist das Material

- 1.) in a) Grundmaterial,
b) Hilfsmaterial,
c) geringwertige und schnellverschleißende Arbeitsmittel und
d) Handelsware, sowie
- 2.) nach den Verbrauchsstellen (Abteilungen, Abschnitte und Brigaden) und den Kostenträgern zu gliedern.

Die Materialrechnung muß mengen- und wertmäßig geführt werden. Sie gründet sich auf Materialeingangsbelege, d. h. Lieferantenrechnungen, Lieferscheinen etc und Materialausgangsbelegen, die nach den oben genannten Gesichtspunkten der Kostenrechnung eingerichtet sind. Damit dienen die Materialausgangsbelege sowohl für die Belastung der Materialverbrauchskonten in der Kontenklasse 3 (Kostenarten) als auch für die Kalkulation. Die wertmäßige Abstimmung zwischen den synthetisch geführten Konten der Kontenführung und der Materialrechnung muß jederzeit möglich sein. Die mengenmäßige Übereinstimmung zwischen Lagerbestand und Materialrechnung wird regelmäßig durch eine Inventur geprüft.

"In der Lohnrechnung ist der analytische Nachweis über die verbrauchte Arbeitszeit, über den entstandenen Bruttolohn und den an die Werk tätigen auszuzahlenden Nettolohn zu führen." (§ 42 BuchfVO)

Auf der einen Seite dient die Bruttolohnrechnung der Ermittlung des Nettolohnes, der Lohnsteuer, der Sozialversicherung und der sonstigen Abzüge, auf der anderen Seite muß sie das Material vor allem für die Kostenrechnung, aber auch für die Kontrolle des Arbeitskräfteplanes und des Lohnfonds liefern. Sie beginnt mit dem Arbeitszeit- und Lohnerfassungsbeleg, der die Art der Tätigkeit, die Abteilung oder Brigade, den Kostenträger und den Lohnansatz ausweist, sowie die Norm- und die Istarbeitszeit vergleicht. Dieser Beleg ist zugleich Grundlage für die "Messung des Nutzeffektes der lebendigen Arbeit", d. h. des Anteils der Arbeitskraft an der Produktivitätssteigerung.

Der Lohn wird aus Gründen der Planabrechnung, insbesondere der Arbeitskräfteplanung und des Lohnfonds

- 1.) nach Lohnarten und
- 2.) nach Lohnbestandteilen

erfaßt. Lohnarten sind

- a) der Grundlohn, der für die Produktionsarbeiten als Leistungs- oder als Zeitlohn gezahlt wird und
- b) der Hilfslohn für alle übrigen Tätigkeiten (u. a. Verwaltung).

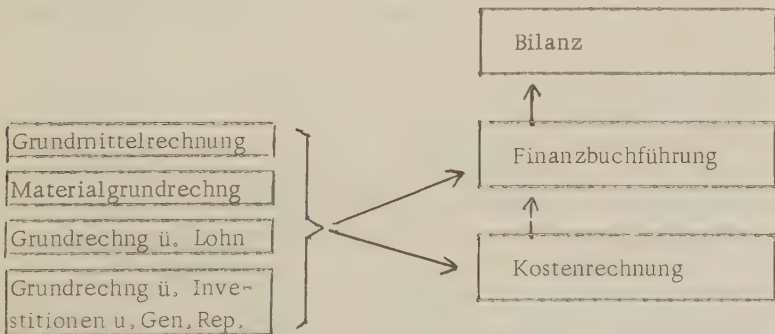
Lohnbestandteile sind

- a) der Grundlohn oder Hilfslohn,
- b) die Zuschläge für Arbeiten, die von den normalen Bedingungen abweichen,
- c) der Zusatzlohn für die gesetzlich freie Arbeitszeit (u. a. Urlaub).

Die Grundrechnungen sind der erste Schritt zur zahlenmäßigen Erfassung des betrieblichen Kreislaufs. Ihre Belege sind die Grundbelege des Rechnungswesens, sie erfassen die wirtschaftlichen Vorgänge unmittelbar und sie entstehen direkt am Ort des wirtschaftlichen Geschehens. Von ihrer Qualität hängt die Reflexion des betrieblichen Kreislaufs grundlegend ab.

Die Zahlen der Grundrechnungen werden synthetisch zusammengefaßt und systematisch aufbereitet in der Kontenführung - zum Teil auf dem Umweg über die Kostenrechnung - verarbeitet. Sie finden ihren letzten Niederschlag in der Zusammenfassung aller buchhalterischen Angaben durch die Bilanz.

Für das Rechnungswesen des VE Industriebetriebes ergibt sich danach folgendes Strukturbild :



3. Das Verhältnis von Kostenrechnung und Kontenführung

Die Einheitlichkeit des Rechnungswesens nach Inhalt und Struktur findet nach dem eben dargestellten Bereich der Grundrechnungen seinen für das Verständnis des Rechnungswesens des VE Industriebetriebes bedeutsamsten Ausdruck im Verhältnis von Kostenrechnung und Kontenführung.

In der marktwirtschaftlichen Unternehmung ist die Wertbildung nicht einheitlich. In der Zirkulationssphäre und in der Produktionssphäre, d. h. im Außen- und im Innenbereich vollziehen sich Wertbildungsprozesse, die grundsätzlich voneinander abweichen. Externer und interner Erfolg oder - anders ausgedrückt - Geschäfts- und Betriebserfolg müssen divergieren, da 1.) der in der Geschäftsbuchhaltung zu verrechnende Aufwand einen anderen Inhalt hat und folglich eine andere numerische Größe ist als die in der Kostenrechnung verrechneten Kosten und 2.) die Bewertung der Bestandsänderungen an Halb- und Fertigfabrikaten in beiden Rechnungen unterschiedlich ist.

In der marktwirtschaftlichen Unternehmung gibt es Aufwand, der zugleich als Kosten verrechnet wird; es gibt aber auch für den Betriebserfolg neutrale Aufwendungen, die keine Kosten, und andererseits Kosten, die keine Aufwendungen darstellen. Zu den Aufwendungen, die nicht kalkuliert werden, gehören betriebsfremde, außerordentliche und aus dem Gewinn zu deckende Aufwendungen, sowie die den kalkulatorischen Aufwendungen gegenüberstehenden tatsächlichen Zinsaufwendungen, Wagnisverluste und die bilanziellen Abschreibungen. Die Kosten, die keinen buchhalterischen Aufwand darstellen, sind die Zusatzkosten, also kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Wagniszuschläge, kalkulatorische Abschreibungen und die kalkulatorischen Zinsen auf das betriebsnotwendige Kapital.

Die Bewertung der Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten vollzieht sich in Geschäftsbuchhaltung und Kostenrechnung nach unterschiedlichen Gesichtspunkten. Im ersten Fall müssen sich aus den Preis- und Geldwertschwankungen ergebende finanzpolitische Maßnahmen - müssen steuerliche, handelsrechtliche und sonstige betriebsindividuelle Erfordernisse und Möglichkeiten berücksichtigt werden, im zweiten Fall dagegen fordert das Primat der Betriebskontrolle, der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit, daß alle exogenen, sich nicht unmittelbar aus dem Produktionsprozeß

ergebenden Einflüsse ausgeschaltet bleiben, daß "objektive" Kosten, die auch in den Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten inkorporiert sind, verrechnet werden.

Der hier zu erörternde Gedankengang wird nun dadurch verwickelt, daß der neutrale, buchhalterische Aufwand insofern keine homogene Größe ist, als er sowohl aus den systembezogenen Wesensverschiedenheiten der marktwirtschaftlichen Unternehmung zwischen Außen- und Innenbereich entstehende Werte, als auch systemindifferente, nicht aus diesen Wesensverschiedenheiten, sondern bei jeder industriellen Tätigkeit entstehende, nicht kalkulationsfähige, außerordentliche Aufwendungen komplex zusammenfaßt. Zu ersteren gehört z. B. die wegen steuerlicher Vorschriften überhöhte buchhalterische Abschreibung – genauer die Differenz zwischen buchhalterischer und kalkulatorischer Abschreibung. Sie ist nicht nur nicht kalkulationsfähig, sondern stammt aus den systembezogenen Unterschiedlichkeiten zwischen Außen- und Innensphäre der marktwirtschaftlichen Unternehmung. Zu der zweiten Gruppe gehört z. B. der Schadensfall einer Maschine, der nicht durch normalen Verschleiß entstanden ist. Er ist zwar kausal innerhalb der Produktionssphäre entstanden, stammt also nicht aus exogenen Einflüssen, kann aber wegen seiner außerordentlichen Natur nicht der Leistungserstellung zugerechnet werden. Diese systemindifferenten, außerordentlichen Aufwendungen treten bei jeder industriellen Tätigkeit, also auch im VE Industriebetrieb auf. Sie sind nicht Gegenstand dieser grundsätzlichen, theoretischen Darlegungen und sollen daher – wie die außerordentlichen Erträge – zunächst unbeachtet bleiben.

Im planwirtschaftlichen VEB sind die Unterschiedlichkeiten zwischen Außen- und Innenbereich vollständig aufgehoben, die Wertbildung ist ein einheitlicher Vorgang, der sich in der Produktionssphäre vollzieht, während in der Zirkulationssphäre durch staatliche Einheitspreise äquivalierte Erzeugnisse ausgetauscht werden. Liegt das Schwergewicht des Rechnungswesens in der marktwirtschaftlichen Unternehmung in der Zirkulations- oder Außensphäre des wirtschaftlichen Kreislaufs, weil der externe Erfolg die für den Unternehmer letztlich interessante Größe ist, so steht im Mittelpunkt des Rechnungswesens des VE Industriebetriebes eindeutig die Produktions- oder Innensphäre. Der Wert wird im VE Industriebetrieb nur und ausschließlich in diesem Bereich erstellt, auf ihn hat sich das Rechnungswesen zu konzentrieren. Hinzu kommt noch die Plandeterminiertheit dieser Leistungserstellung, die – wie in Kapitel

§ 2 gereicht die Erfolgsermittlung – auch die des internen Erfolgs – gegenüber der Plankontrolle, der Kontrolle der Selbstkostensenkung, der Kontrolle der Steigerung der Arbeitsproduktivität in den Hintergrund rückt. Daraus erklärt sich nicht nur das Übergewicht der Kostenrechnung im Rahmen des Rechnungswesens des VE Industriebetriebes, sondern auch die inhaltliche und organisatorische Einheitlichkeit zwischen Kostenrechnung und Kontenführung.

Im VE Industriebetrieb ist der Aufwand gleich den Kosten – wie betont, abgesehen vom außerordentlichen und betriebsfremden Aufwand. Zusatzkosten gibt es nicht, da die Kosten im planwirtschaftlichen VEB a priori "objektiv" sind und kein Kostenkorrektiv eingefügt zu werden braucht, um die Betriebsleistung "objektiv" zu ermitteln. Daher auch ist der Begriff des buchhalterischen Aufwands in der VE Industrie unbekannt. Es gibt nur Betriebskosten – die sowohl in der Kontenführung als auch in der Kostenrechnung verarbeitet werden. Eine terminologische Unterscheidung zwischen "buchhalterischen Kosten" und den Selbstkosten der Kalkulation ist nicht nötig. Beides sind eben die Kosten, die ihrem Inhalt und ihrer Höhe nach nur einmal anfallen und sowohl in der Kontenführung als auch in der Kostenrechnung – genauer in der Kontenführung auf dem Weg über die Kostenrechnung verarbeitet werden.

Wenn der Aufwand gleich den Kosten ist, so heißt dies nur, daß durch die Aufhebung der Unterschiedlichkeiten zwischen Außen- und Innen-sphäre der buchhalterische Aufwand fortgefallen ist, nicht aber, daß alle Kosten kalkulationsfähig geworden sind. Auch im VE Industriebetrieb müssen rechnungstechnische Maßnahmen getroffen werden, um die Betriebsleistung von außerordentlichen Kosten frei zu halten. Im Gegensatz zur marktwirtschaftlichen Unternehmung liegen diese Maßnahmen jedoch im Innenbereich des VEB und rühren nicht auch aus systembezogenen Unterschiedlichkeiten zwischen Zirkulations- und Produktions-sphäre her.

In einem neuen Sinne werden jedoch im Rechnungswesen der VE Industrie die alten Ausdrücke weiter gebraucht: als "Aufwand" wird der mengenmäßige und als "Kosten" der wertmäßige Verbrauch vergegenständlichter und lebendiger Arbeit bezeichnet.

Die marxistische Kostentheorie geht aus von dem makroökonomischen

Begriff der gesellschaftlichen Produktionskosten, die definiert werden können als Gesamtsumme des in einer Volkswirtschaft bei der Erstellung des Bruttosozialproduktes anfallenden, in Geld ausgedrückten Aufwandes an vergegenständlichter und lebendiger Arbeit. Der in den VE Industriebetrieben entstehende Teil dieser gesellschaftlichen Produktionskosten verwandelt sich in dem einzelnen VE Industriebetrieb zu der nun mikroökonomischen Kategorie der

- a) Produktionsselbstkosten,
- b) Absatzkosten,
- c) sonstigen produktionsbedingten Kosten (1),
- d) außerordentlichen Kosten (2).

Diese Kosten werden zum einen Teil aus dem Erlös gedeckt, d.h. sie werden kalkuliert, zum anderen Teil aus dem Gewinn oder aus Staatszuschüssen, d.h. sie werden nicht kalkuliert. Kalkulationsfähig sind die Produktionsselbstkosten, die Absatzkosten und ein Teil der sonstigen produktionsbedingten Kosten, nicht kalkulationsfähig sind die außerordentlichen Kosten und der restliche Teil der sonstigen produktionsbedingten Kosten.

Daher muß sich das Betriebsergebnis des VE Industriebetriebes aus zwei Teilen, aus dem "Ergebnis aus Absatz", d.h. aus der reinen Produktionstätigkeit, und einem "Übrigen Ergebnis" zusammensetzen.

Allerdings rührt diese Sachlage nicht aus der Unterschiedlichkeit der Wertbildung in zwei verschiedenen Sphären wie bei der marktwirtschaftlichen Unternehmung, denn sowohl das "Ergebnis aus Absatz" als auch das "Übrige Ergebnis" entstehen ausschließlich in der Produktionssphäre und nicht auch durch Außeneinflüsse in der Zirkulationssphäre.

Daß außerordentliche Kosten, die mit den außerordentlichen Aufwendungen verglichen werden können, aus der Kalkulation eliminiert werden,

-
- (1) Sonstige produktionsbedingte Kosten entstehen für die "Kaderaus-
bildung", für kulturelle und soziale Zwecke. Der kalkulationsfähige
Teil der sonstigen produktionsbedingten Kosten wird als "Andere
Gemeinkosten" bezeichnet.
 - (2) Außerordentliche Kosten entstehen u. a. aus Schadensfällen, Abbruch,
Verspätungszinsen, Inventurdifferenzen.

ist zudem kein systembezogener, sondern ein systemindifferenten Tatbestand - im Gegensatz zu den Zusatzkosten und den unterschiedlichen Bewertungsgesichtspunkten für Halb- und Fertigfabrikate, die wegen der systembezogenen Divergenzen zwischen Außen- und Innenbereich der marktwirtschaftlichen Unternehmung erforderlich werden.

Die unvollendete Produktion und die Bestände an Halb- und Fertigfabrikanten werden in allen Teilen des Rechnungswesens des VE Industriebetriebes nach gleichen Gesichtspunkten, mit dem gleichen Wert angesetzt. Da nun die Kosten gleich dem Aufwand (./o. a.o. Aufwand) sind und die Bewertung der unvollendeten Produktion und der Halb- und Fertigfabrikate nach gleichen Gesichtspunkten erfolgt, ist auch der Unterschied zwischen externem und internem Erfolg aufgehoben, der Inhalt von Kostenrechnung und Kontenführung einheitlich und die Forderung nach Reflexion des Wertkreislaufs erfüllt.

Unbeschadet dieser inhaltlichen Einheitlichkeit besteht ein für das Rechnungswesen bedeutsamer Unterschied in der Natur der zu reflektierenden Vorgänge in der Zirkulationssphäre und Produktionssphäre. Schneider drückt dies so aus, daß im Außenbereich ausschließlich Tatsachen zu registrieren seien, rechtsgebundene Kauf- und Verkaufsakte (Einsatz- und Absatzakte), sowie die ihnen entsprechenden Vorgänge in der Finanzsphäre, während der Innenbereich dagegen Vorgänge enthalte, deren rechnerische Erfassung ohne die Einführung von Annahmen nicht möglich sei (1).

Wenn Schneider daraus die Schlußfolgerung zieht, daß mithin die externen und internen Teile des Rechnungswesens in verschiedenen Ebenen liegen, so kann dies nur den Schwierigkeitsgrad der rechnerischen Erfassung betreffen, nicht aber die systembezogene Wesensverschiedenheit der beiden Bereiche in der marktwirtschaftlichen Unternehmung, die nicht aus dem Schwierigkeitsgrad der rechnerischen Erfassung resultiert, sondern - wie gezeigt - aus den Gegensätzen exogener Einflüsse, wie Marktpreise, Geldwert, Unternehmungs- und Finanzierungsformen, Steuervorschriften etc. einerseits und dem von diesen Einflüssen freizuhaltenden Produktionsprozeß andererseits.

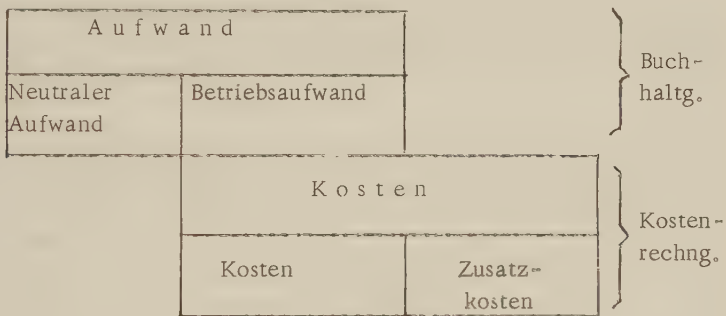
Zu erwähnen sind noch die außerordentlichen Erträge (z.B. Einnahmen

(1) Schneider, E., Industrielles Rechnungswesen, Tübingen 1954, S. 7

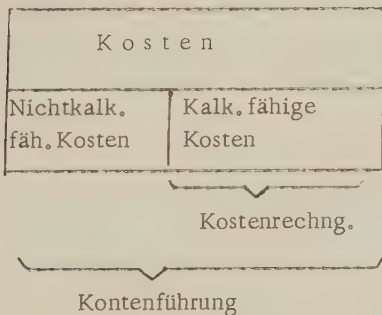
aus Konventionalstrafen wegen Lieferungsverzuges), auf die bisher der Einfachheit halber nicht eingegangen wurde. Für sie gilt das gleiche wie für die außerordentlichen Kosten. Sie sind systemindifferente Erscheinungen, die zwar zum Betriebsergebnis gehören, aber bei der Ermittlung des reinen "Ergebnisses aus Absatz" eliminiert werden müssen. Sie ändern an den grundsätzlichen Feststellungen nichts.

Unter Abwandlung des bekannten Schmalenbachschen Aufwand-Kosten-Schemas sollen die Unterschiede zwischen marktwirtschaftlicher Unternehmung und planwirtschaftlichem VEB deutlich gemacht werden.

a) Marktwirtschaftliche Unternehmung



b) Planwirtschaftlicher VEB



Aus dieser inhaltlichen Einheitlichkeit von Kostenrechnung und Kontenführung folgt nun die Notwendigkeit und die Möglichkeit der organisatorischen Einheitlichkeit dieser beiden Zweige des Rechnungswesens des VE Industriebetriebes.

4. Der Kontenrahmen

Die beiden wichtigsten Kennzeichen dieser organisatorischen Einheitlichkeit des Rechnungswesens des VE Industriebetriebes betreffen die Belege der Grundrechnungen und den Kontenrahmen. Wie schon erwähnt, werden die Belege der Grundrechnungen unmittelbar sowohl in der Kostenrechnung als auch in der Kontenführung verwandt. Sie sind formell-technisch so gestaltet, daß sie sich für die Zwecke beider Teile eignen. Der Kontenrahmen der VE Industrie ist ein Einkreisssystem oder - wie es Schneider als Gegensatz zum dualistischen System ausdrückt - ein monistisches Kontensystem.

Auch schon der von Schmalenbach vorgeschlagene Kontenrahmen und der aufgrund der Buchführungsrichtlinien vom 11. November 1937 eingeführte Einheitskontenrahmen waren monistische Kontensysteme.

Sie faßten die rechnerische Erfassung des Wertkreislaufes in beiden Sphären des Betriebes in einem zusammenhängenden, in den Klassen der Abrechnung des Produktionsprozesses allerdings mehr oder weniger detaillierten Kontenrahmen zusammen. Jedoch ist die Meinung der Fachwelt zu der Frage, ob in einer marktwirtschaftlichen Unternehmung ein monistisches oder ein dualistisches Kontensystem vorteilhafter sei, durchaus geteilt. In der Praxis sind beide Arten zu finden, wobei jedoch im Fall des monistischen Systems in der Klasse 2 der Abgrenzungskonten nicht nur die systemindifferenten, außerordentlichen und betriebsfremden Aufwendungen und Erträge abgegrenzt werden müssen, sondern auch noch die Wesensverschiedenheiten zwischen Außen- und Innensphäre, d.h. die Unterschiede zwischen buchhalterischen und kalkulatorischen Werten.

Im VE Industriebetrieb ist durch die inhaltliche Einheitlichkeit des Wertkreislaufs die Voraussetzung für ein echtes monistisches oder Einkreisssystem erfüllt. Der Kontenrahmen der VE Industrie ist ein einheitliches, alle Sphären und Phasen des betrieblichen Wertkreislaufs lückenlos und zusammenhängend widerspiegelndes Kontensystem. Aber auch für den Kontenrahmen der VE Industrie gilt das schon für den Einheitskontenrahmen des RKW Gesagte, daß die Zahlen des Produktionsprozesses in der Kontenführung mehr oder weniger zusammengefaßt werden, wobei die obere Grenze dieser Zusammenfassung durch die Wirtschaftlichkeit

des Rechnungswesens und die untere Grenze in jedem Fall durch die Aussagefähigkeit für Kontrolle und Analyse gesetzt wird. Die Wirtschaftlichkeit des Rechnungswesens verlangt, daß die eigentliche Kostenrechnung mit der statistischen Methode durchgeführt und ihre Zwischen- und Endergebnisse jeweils zusammengefaßt in der Kontenführung buchhalterisch ausgewiesen werden.

Um mit Schneider zu sprechen, kann der Kontenrahmen der VE Industrie als gemäßigtes monistisches Kontensystem bezeichnet werden, dessen innere organisatorische Form sich von dem Kontenrahmen der marktwirtschaftlichen Unternehmung im wesentlichen nur dadurch unterscheidet, daß die Abgrenzung der Wesensverschiedenheiten beider betrieblicher Sphären weggefallen ist. In der äußeren Form, im Aufbau des Kontenrahmens bestehen dagegen einige bedeutsame Unterschiede. Eine Übersicht über den Kontenrahmen, den Inhalt und die Funktion seiner Klassen soll dies deutlich machen (1).

Der Kontenrahmen ist das wichtigste Organisationsmittel der Kontenführung und der gesamten Buchführung. Er gruppiert die Hauptbuchkonten nach ihrem ökonomischen Inhalt. Damit ist er die Grundlage dafür, daß

- a) der Buchungsstoff nach den Elementen des betrieblichen Produktions- und Zirkulationsprozesses aufgegliedert und
- b) der Buchungsstoff zur Erzielung des gesamtwirtschaftlich notwendigen Überblicks zusammengefaßt werden kann.

Mit Hilfe des nach einheitlichen Gesichtspunkten aufgebauten Kontenrahmens muß es möglich sein, Kennziffern zur Kontrolle der Erfüllung von Volkswirtschafts- und Staatshaushaltsplan, sowie Unterlagen für ihre Aufstellung zu gewinnen und außerdem die Wirtschaftstätigkeit und die finanzielle Lage des Betriebes zu analysieren (2).

Der Kontenrahmen zerfällt in den Bereich der Reflexion des Wertkreislaufs, der die Klassen 0 bis 8 umfaßt, und der Reflexion der Finanzierung in der Klasse 9 (Fonds).

-
- (1) Damit wird die Darstellung des Zirkulations- und Produktionsprozesses (s. Kapitel II/§ 1, S. 32 ff) um seine buchhalterische Erfassung im Kontenrahmen ergänzt.
 - (2) BuchfVO § 18

Kontenklasse 0, Grundmittel

Sie nimmt die Grundmittel (Gebäude, Maschinen, Transportanlagen usw.) auf. Die Kontengruppen 00 bis 06 sind nach dem Gesichtspunkt der gesamtwirtschaftlichen Zusammenfassung in Grundmittel der Industrie, des Verkehrs, der Landwirtschaft, des Handels, für kulturelle und soziale Zwecke, des Gesundheits- und des Wohnungswesens eingeteilt.

Kontenklasse 1, Material und nicht fertiggestellte Investitionen

Sie nimmt die richtsatzgebundenen Materialvorräte auf, sowie zweckgebundenes, aus besonderen Mitteln zu finanzierendes Material für Investitionen, Generalreparaturen, Forschung und Entwicklung. Der Kontenklasse ist als Konto 100 das Materialeinkaufskonto vorangestellt, auf das die Eingangsrechnungen mit Einstandspreisen gebucht werden. Es wird mit Materialverrechnungspreisen zu Lasten der verschiedenen Materialbestandskonten erkannt.

Die noch nicht fertiggestellten Investitionen und Generalreparaturen, die systematisch eigentlich an den Schluß der Klasse 0 gehören, werden wegen der Einheitlichkeit der Finanzierung zusammen mit dem zweckgebundenen Material für Investitionen und Generalreparaturen hier ausgewiesen.

Kontenklasse 2, in Verrechnung befindliche Umlaufmittel

Hier werden die finanziellen Umlaufmittel, also die liquiden Mittel, die Sonderbankkonten und die Forderungen geführt. Weiterhin werden die transitorischen Ausgaben für künftige Abrechnungszeiträume in der Gruppe 28 abgegrenzt, die antizipativen Ausgaben werden als Forderungen aktiviert. Neben diesen sich in Verrechnung befindlichen Umlaufmitteln werden als Kontengruppe 29 noch Abrechnungskonten in dieser Klasse geführt, die Hilfskonten der Abrechnung sind, u. a. das Lohnsammelkonto, und hauptsächlich Bewegungen von sich in Verrechnung befindlichen Mitteln übersichtlich erfassen.

Kontenklasse 3, Kostenarten

In ihr werden alle kalkulationsfähigen und nicht kalkulationsfähigen Kosten des Betriebes - mit Ausnahme der in der Kontengruppe 73 zu erfassen

senden Kosten -, wie sie sich aus den Belegen der Grundrechnungen ergeben, erfaßt, und zwar in der Weise, wie es die Gliederungssystematik der Kostenrechnung (in diesem Fall der Betriebsabrechnung als Teil der Kostenrechnung) erfordert.

- | | | |
|----|---|-------------------------------|
| 30 | Abschreibungen lt. Grundrechnung über Grundmittel | |
| 31 | Grundmaterial (Rohstoffe, Fertigungsmaterial lt. Grundrechnung über Material) | |
| 32 | Energie-, Brenn- und Treibstoffe, übriges Hilfsmaterial | |
| 33 | Hilfsleistungen (eigene und fremde) lt. BAB | |
| 34 | Grundlohn | ↙ |
| 35 | Hilfslohn | |
| 36 | Zuschläge | ↘ lt. Grundrechnung über Lohn |
| 37 | Zusatzlohn | |
| 38 | Sozialbeiträge | |
| 39 | Sonstige Kosten lt. Kasse etc | ↘ |

Um die Salden auf den Kostenartenkonten bis zum Jahresschluß zu erhalten, wird die Klasse 3 bei Übernahme der Kosten der einzelnen Konten in die Betriebsabrechnung und damit in die Klassen 4 und 7 summarisch auf dem "Ausgleichskonto der Klasse 3" erkannt. Die einzelnen Kostenartenkonten werden erst am Ende des Jahres über dieses rein rechnungstechnische Zwecke verfolgende Ausgleichskonto abgeschlossen.

Kontenklasse 4, Abrechnung der Produktion

In der Kontenklasse 4 wird gezeigt, wie aus dem Kostenverzehr neue Leistungen entstehen. Dabei wird der Einfachheit halber die synthetische Form der Kontenführung angewendet. Der detaillierte Nachweis bleibt den statistisch geführten Angaben der Kostenrechnung vorbehalten.

Im Soll des Produktionskontos 40 erscheinen

1. der Anfangsbestand an unvollendeten Erzeugnissen,
2. die aus der Klasse 3 entnommenen kalkulationsfähigen Kosten,
3. der Eigenverbrauch an Haupt-, Hilfs- und Nebenleistungen,
4. die im Abrechnungszeitraum verbrauchten Vorleistungen etc.

Im Haben des Produktionskontos erscheinen

1. die Selbstkosten der im Abrechnungszeitraum fertiggestellten Erzeugnisse,

2. die Kosten des Eigenverbrauchs und der abgesetzten Hilfsleistungen,
3. die Kosten der am Ende des Abrechnungszeitraumes vorhandenen Bestände an unvollendeten Erzeugnissen und der fertiggestellten eigenen Vorleistungen, sowie die auf den Absatz von Handelsware entfallenden Absatzkosten.

In der Kontenführung wird also die Abrechnung des Selbstkostenplanes und der Kostenpläne der Abteilungen und Brigaden nicht ausgewiesen. Sie wird den statistisch geführten Angaben der Kostenrechnung überlassen. Die sich aus der Bewertung der Fertigerzeugnisse und der unvollendeten Produktion ergebenden Fragen bleiben hier unerörtert (1).

Kontenklasse 5, Bestand an Fertigerzeugnissen

Hier werden alle von den produzierenden Abteilungen hergestellten und dem Fertigwarenlager übergebenen Erzeugnisse erfaßt. Das Konto 50 ist also das synthetische Hauptbuchkonto der Fertigwarenbuchhaltung oder Produktenkartei.

Kontenklasse 6, Abrechnung des Absatzes

Sie ist für die Abrechnung des Absatzplanes vorgesehen und in vier gleichartig aufgebaute Kontengruppen eingeteilt.

- 60 Absatz von Haupt-, Hilfs- und Nebenleistungen der Warenproduktion,
- 61 Absatz von anderen Haupt-, Hilfs- und Nebenleistungen, die nicht zur Warenproduktion im Sinne der von der Staatlichen Plankommision gegebenen Definition gehören, z. B. Absatz von Ausschuß,
- 63 Absatz von Abfall und Schrott,
- 64 Absatz von Handelsware.

Jede dieser Gruppen ist so aufgebaut, daß der Erlös, die Erlöskorrekturen und -schmälerungen, die Produktionsabgabe und die Gesamtselbstkosten der abgesetzten Erzeugnisse zunächst getrennt erfaßt und dann zum Ausweis des Gruppenergebnisses zusammengefaßt werden.

(1) s. Kapitel III, §§ 3, 4

Kontenklasse 7, Kosten, die nicht in die Selbstkosten der Erzeugnisse eingehen und ihre Deckung

In ihr werden alle nicht kalkulationsfähigen Kosten erfaßt und die ihrer Deckung dienenden Einnahmen und Zuführungen aus Fonds oder Haushaltsmitteln gegenübergestellt. Die nicht kalkulationsfähigen Kosten kommen entweder aus der Klasse 3, Kostenarten, und werden in der Kostenrechnung ausgesondert (Kontengruppen 70 und 72) oder aus den Klassen 1 und 2, Umlaufmittel (Kontengruppen 71 und 73).

- 70 Kosten für sonstige produktionsbedingte Abteilungen (Kaderaus-
bildung, Sport und Jugendbetreuung etc),
- 71 Kosten für Schadensfälle, Abbruch und Verschrottung,
- 72 Kosten für vermietete, verpachtete oder stillgelegte Grundmittel,
- 73 andere Kosten, (außerplanmäßige Bankzinsen, Standgelder, In-
venturdifferenzen, abgeschriebene Forderungen),
- 75 Deckung der Kosten für sonstige produktionsbedingte Abteilungen
(Elternbeiträge für Kindergärten, Zuschüsse des FDGB, Betriebs-
prämienfonds etc),
- 76 - 78 Erlöse aus Schadensfällen, aus vermieteten und verpachteten
Grundmitteln, andere Erlöse.

Kontenklasse 8, Ermittlung des Betriebsergebnisses

Das Betriebsergebnis setzt sich zusammen aus dem Ergebnis aus Absatz und dem übrigen Ergebnis (Klassen 6 und 7). Bevor jedoch das endgültige Betriebsergebnis feststeht, ist das Ergebnis aus Absatz, wie es sich in der Klasse 6 ergibt, noch um die ergebniswirksamen Abweichungen aus den Materialverrechnungspreisen, Planselbstkosten und um die gesetzlich vorgeschriebene Änderung der Abgabepreise zu berichtigen.

Mit der Ermittlung des Betriebsergebnisses ist der Bereich der Reflexion des betrieblichen Wertkreislaufs abgeschlossen. Die Klasse 9 dient der Reflexion der Finanzierung dieses Kreislaufs.

Klasse 9, Fonds

Die Klasse 9 ist im wesentlichen nach dem schon dargestellten Aufbau der Bilanz gegliedert. Die letzte Kontengruppe 98 ist für die Bilanzkonten eingerichtet. Es werden nicht nur die Fonds, sondern auch die während des Jahres vor sich gehenden Änderungen des Fonds nach der Systeme-

matik des Finanzplanes kontenmäßig ausgewiesen.

Anhand der Kontengruppe 97, Betriebsprämienfonds, soll dies beispielhaft gezeigt werden.

- 98 Betriebsprämienfonds
- 980 Betriebsprämienfonds-Vortrag
- 981 Planmäßige Zugänge zum Betriebsprämienfonds
- 982 Zugänge zum Betriebsprämienfonds aus überplanmäßigen Erträgen
- 983 Zugänge zum Betriebsprämienfonds durch Massenbedarfsgüterproduktion
- 984 Sonstige Zugänge zum Betriebsprämienfonds
- 985 Verwendung des Betriebsprämienfonds für Prämien
- 986 Verwendung des Betriebsprämienfonds für kulturelle und soziale Zwecke
- 987 Verwendung des Betriebsprämienfonds für Schulungszwecke
- 988 Verwendung des Betriebsprämienfonds für Investitionen, Generalreparaturen und Umsetzungen
- 989 Sonstige Verwendung des Betriebsprämienfonds

5. Die gesamtwirtschaftliche Einheitlichkeit des Rechnungswesens

Die aufgrund des Volkseigentums an den Produktionsmitteln nach dem Organprinzip gelenkten und geplanten Betriebe bedürfen eines Rechnungswesens, das nicht nur eine einzelwirtschaftliche, sondern zugleich auch eine gesamtwirtschaftliche Kategorie ist (1). Dies ist in dem Sinne zu verstehen, daß die Summe oder der gewogene arithmetische Durchschnitt der einzelwirtschaftlichen Finanzgrößen nach Struktur und Substanz die gesamtwirtschaftliche Finanzgröße ergibt. Durch einen einheitlichen Kontenrahmen, durch verbindliche Buchungsanweisungen, durch diverse Nomenklaturen, durch allgemeingültige Bewertungsvorschriften etc wird ein solcher Zustand des Rechnungswesens des einzelnen VE Industriebetriebes angestrebt, daß gleiche betriebliche Vorgänge in allen VEB gleichartig erfaßt, gleichartig bewertet und gleichartig systematisiert werden, um sodann durch eine immer höher schreitende Konsolidierung zur volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zu gelangen. Eine Reihe von Gründen

(1) s. S. 32 f.

verhindern jedoch, daß ein solcher Zustand schon auf allen Gebieten des industriellen Rechnungswesens erreicht ist. Dies sind vor allem die unterschiedlichen Kostenniveaus der einzelnen Betriebe, was auf die unterschiedliche Produktivität zurückzuführen ist, und die unterschiedliche Grundmittelbewertung, was aus den unterschiedlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten in den verschiedenen Zeiträumen herührt (1). Daher kann sich die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung noch nicht überall mit der einfachen Summierung begnügen, sondern muß auch noch mit Hilfswerten, Umrechnungskoeffizienten etc. arbeiten.

§ 3) Die Permanenz der Bilanzierung

1. Der Grundsatz der Reflexion im Bereich der Bilanz

Der Weg der Untersuchung führt von dem allgemeinen, das gesamte Rechnungswesen überspannenden Grundsatz der Reflexion über die Einheitlichkeit der Teile des Rechnungswesens nach Inhalt und Aufbau zur Permanenz der Bilanzierung. Bisher wurde nur die Einheitlichkeit von Kostenrechnung und Kontenführung behandelt. Sie äußert sich im Bilanzbereich des Rechnungswesens in einer Permanenz der Bilanzierung.

Folgerichtig müssen auch hier der inhaltliche und der organisatorische Aspekt unterschieden werden. Unter dem inhaltlichen Aspekt ist die Einheitlichkeit und Permanenz des koordinierten Ausweises sowohl der wirtschaftlichen Mittel nach Wert und Struktur als auch des Betriebsergebnisses zu verstehen. Danach trüge die permanente Bilanz dualisti-

(1) In der Sowjetunion hat bereits eine allgemeine Neubewertung der Grundmittel stattgefunden, um alle betriebsindividuellen Bewertungsdifferenzen auszuschalten und die Grundmittel-Werte zu einer gesamtwirtschaftlichen Kategorie zu machen. In der DDR ist eine solche allgemeine Neubewertung der Grundmittel geplant.

schen Charakter. Der organisatorische Aspekt betrifft die Einheitlichkeit zwischen den Buchungen der Kontenführung und der Bilanzierung. Die wirtschaftlichen Mittel, ihre Veränderung und die Finanzierungsquellen werden nicht in einer periodischen Strichtagsrechnung dargestellt, sondern permanent im Zuge des Kreislaufprozesses erfaßt. Die laufenden Veränderungen der wirtschaftlichen Mittel werden auf den Bestandskonten laufend additiv oder subtraktiv, d.h. bilanzwirksam gebucht.

In diesem Gedankengang ist eine begriffliche Schwierigkeit verborgen, die aufzudecken das Problem verdeutlichen hilft. Es geht dabei um die Begriffe "Bilanz", "Bilanzierung" und "Abschluß der Bücher".

Die kaufmännische Fachsprache bezeichnet als "Bilanz" das fertige Zahlenwerk und mit dem Verbalsubstantiv "Bilanzierung" die Aufnahme wirtschaftlicher Mittel in die Bilanz. In unserem Gedankengang soll dieser Begriff erweitert gebraucht und unter "Bilanzierung" verstanden werden die Aktivierung und Passivierung, die Tätigkeit des Bewertens und Gliederns wirtschaftlicher Mittel in einem laufenden Rechenwerk zum Zweck sofortiger oder späterer einfacher Zusammenfassung dieser selben Zahlen in einer Bilanz. Mit dem "Abschluß der Bücher" schließlich ist dieser rein rechnungstechnische Abschluß der Konten und die Zusammenstellung der Salden in einer Bilanz gemeint.

Von einer "permanenten Bilanz" soll nicht gesprochen werden, da vom traditionellen Inhalt dieses Begriffes nicht abgewichen werden soll. Eine Bilanz ist eine Zeitpunktrechnung über Bestände an wirtschaftlichen Mitteln. Eine "permanente Zeitpunktrechnung" aber ist logisch unmöglich. Es müßte daher begrifflich entweder von der "Permanenz" oder von dem "Zeitpunkt" abgewichen werden, wenn der Begriff "permanente Bilanz" sinnvoll sein sollte. Erst wenn durch moderne elektronische Verfahren es möglich wird, täglich eine vollkommene Bilanz anzufertigen, könnte approximativ von einer "permanenten Bilanz" gesprochen werden, ohne den traditionellen Inhalt des Begriffes aufzugeben.

Dies ist aber heute noch nicht der Fall und daher soll für den zu untersuchenden Gegenstand nicht der neuartige Begriff einer permanenten Bilanz, sondern der einer permanenten Bilanzierung in der oben gegebenen erweiterten Definition benutzt werden.

Danach stellen sich die Zusammenhänge im VE Industriebetrieb folgen-

dermaßen dar – wenn die "Bilanzierung" im Zuge der laufenden Kontenführung "permanent", d.h. im gleichen Schritt mit dem Ablauf des Wertkreislaufs vor sich geht, so muß offensichtlich ein einfacher "Abschluß der Bücher" genügen, um die "Bilanz" zu erstellen. Es spielen hier also sowohl inhaltliche als auch organisatorische Gesichtspunkte zusammen.

2. Die Bilanzformel

Die Formel für die Bilanz des VE Industriebetriebes lautet :

$$\text{Anfangsbestand} + \text{Zugang} - \text{Abgang} = \text{Endbestand}$$

Der Anfangsbestand ist die rechnerische Reflexion für die zu Beginn des Abrechnungszeitraums vorhandenen Wertbestände an wirtschaftlichen Mitteln, die Zugänge und Abgänge spiegeln die laufenden Veränderungen an diesen Beständen während des Abrechnungszeitraums wider, so daß die effektiven Bestände laufend fortgerechnet, rechnungstechnisch natürlich aber erst beim Ziehen des Saldos am Ende des Abrechnungszeitraums ausgewiesen werden. Diese Bilanzformel ist die konsequente Folge aus dem Grundsatz der Reflexion des Kreislaufprozesses.

Die Bilanzformel geht zurück auf das buchhalterische Bestandskonto, das so aufgebaut ist, daß auf der einen Seite die Anfangsbestände und die Zugänge, auf der anderen Seite die Abgänge erfaßt werden. Der Saldo ist dann der Endbestand. Je nachdem, ob es sich um die Aktiv- oder Passivbestände handelt, stehen Anfangsbestand und Zugang einerseits und Abgang und Endbestand andererseits auf der Debet-, bzw. Kreditseite,

Da die Bilanz die systematische Zusammenfassung aller Bestandskonten ist, muß dieser Aufbau des einzelnen Kontos sowohl für die Bilanzpositionen als Kontengruppen als auch für die Bilanz als ganzes gelten.

Die Besonderheit der Formel der VEB-Bilanz gegenüber der Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung, d.h. der Handels- und der Steuerbilanz, liegt im Posten "Abgang". Die Permanenz der Bilanzierung beruht neben dem Fehlen einer speziellen, von der laufenden Konten-

führung teilweise unabhängigen Bilanzbewertung (1) auf der permanenten Erfassung des Abgangs von den Wertbeständen. Der Kreislaufprozeß enthält nicht nur solche Bewegungsvorgänge, die Vermehrungen der wirtschaftlichen Mittel sind, sondern auch Verminderungen. In einem Rechenwerk, das diesen Prozeß real widerspiegeln soll, müssen also auch die Verminderungsbewegungen rechnerisch im gleichen Zuge mit dem Kreislaufprozeß selbst auf den Bestandskonten gebucht werden. Das aber heißt, daß der Abgang nicht erst durch die Inventur festgestellt werden darf.

Unter der Bezeichnung "Abgang" wurden Vorgänge zusammengefaßt, die ihrer Natur und dem Schwierigkeitsgrad ihrer rechnerischen Erfassung nach unterschiedlich sind, nämlich bei den Grundmitteln Abgang durch Umsetzung und Abgang durch Verschleiß, bei den materiellen Umlaufmitteln Abgang durch Übergabe an die nächste Abteilung (Produktionsabteilung, Fertigwarenlager) und Abgang durch Absatz, bei den finanziellen Umlaufmitteln Abgang durch Auszahlung etc. Wie schon gezeigt, handelt es sich bei den Bewegungsvorgängen in der Zirkulationssphäre um rechtlich gebundene Akte, die sich durch sich selbst belegen, bei den Bewegungsvorgängen in der Produktionssphäre dagegen um Prozesse, die zum Teil kontinuierliche, körperliche, stückmäßige Bewegungen sind und sich rechnungstechnisch sammelweise erfassen lassen (Material- und Lohnverbrauch, Abgang an das Fertigwarenlager), die zum anderen Teil aber Verschleißvorgänge sind und sich nur durch die Einführung von Annahmen als Rechenakt behandeln lassen. Ungeachtet ihrer unterschiedlichen Natur und Erfassungsschwierigkeit stellen alle diese Vorgänge Verminderungen von Wertbeständen dar und sollen daher in der Bilanzformel summarisch als "Abgang" zusammengefaßt werden. Das gleiche gilt sinngemäß auch für die Position "Zugang", nur entfällt für sie der besonders komplizierte Verschleißvorgang.

Daraus folgt nun aber ein anderes Problem, dessentwegen die Feststellung von der permanenten Bilanzierung cum grano salis verstanden werden muß; das Problem des rechnungstechnischen Ausweises solcher Prozesse oder solcher kontinuierlicher Akte auf den Hauptbuch- oder Finanzkonten bei permanenter Bilanzierung.

(1) Das Gebiet der Bilanzbewertung ist aus diesem Paragraphen ausgeklammert, ihm ist das gesamte Kapitel III gewidmet.

Erstens hat die Ausweisfähigkeit des Rechnungswesens eine natürliche Grenze, die es nie überschreiten kann. Es muß Prozesse in Zeitabschnitte zerlegen, um sie in einem Zahlenakt erfassen zu können. Diese natürliche Grenze ist vor allem, aber nicht nur dem permanenten Ausweis des Verschleißes gesetzt. Zweitens ist das Rechnungswesen eine organisatorische Einrichtung, die praktisch zu einer solchen Vereinfachung zwingt, daß die kontinuierlichen oder Massenvorgänge sammelweise reflektiert werden, und zwar in den verschiedenen Ebenen - Grundrechnungen, Betriebsabrechnung, Selbstkostenkalkulation und Finanzbuchführung - unterschiedlich sammelweise.

Unter der permanenten Bilanzierung kann also nicht die permanente Reflexion des Wertkreislaufs in der Finanzbuchführung verstanden werden. Ihr ist neben der natürlichen Grenze eines jeden Zahlenwerks die Notwendigkeit zur rechnungstechnischen Vereinfachung, zur periodischen synthetischen Erfassung in den Hauptbuchkonten aufgegeben.

Die permanente Bilanzierung der Bewegungsvorgänge in der Kontenführung im Zuge des Wertkreislaufs und die Bewegungspositionen der Bilanzformel des VE Industriebetriebes müssen also unter dem Aspekt der organisatorischen Einheitlichkeit der einzelnen Teile des Rechnungswesens gesehen werden, wobei unterschiedliche Zusammenfassungen des gleichen Zahlenmaterials innerhalb der einzelnen Teile - d.h. vor allem zwischen den Grundrechnungen und der Kostenrechnung einerseits und der Finanzbuchführung andererseits - aus Vereinfachungsgründen oder wegen der natürlichen Grenzen des Rechnungswesens mitunter erforderlich sind.

Die Bilanzformel der marktwirtschaftlichen Unternehmung baute in ihrer ursprünglichen, rein statischen Form für alle Positionen - mit Ausnahme des Eigenkapitals - auf der Inventur auf, d.h. der Endbestand wurde nicht mittels des Abgangs, sondern umgekehrt der Abgang durch den Inventurbestand ermittelt :

$$\text{Anfangsbestand} + \text{Zugang} - \text{Endbestand} = \text{Abgang}$$

Der § 39 HGB sagt :

"Jeder Kaufmann hat bei dem Beginn seines Handelsbetriebes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Be-

trag des baren Geldes und seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen, dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände anzugeben und einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß zu machen.

Er hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres eine solche Inventur und eine solche Bilanz aufzustellen."

In der unterschiedlichen Behandlung des Abganges liegt also der augenfällige Unterschied zwischen den beiden Bilanzformeln.

3. Die Inventur

Die Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung ist in ihrer ursprünglichen statischen Form also eine reine Inventurbilanz. Das Vermögen und die Schulden werden nach Menge und Wert aufgenommen, der Überschuß des Vermögens über die Schulden ist das Kapital und der Unterschied zwischen dem Kapital am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres ist der Gewinn oder Verlust.

Diese ursprüngliche, rein statische Konzeption der Inventurbilanz ist de jure bis auf den heutigen Tag unverändert geblieben. Nach den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften - § 39/2 HGB, § 160/2 AO - ist für das gesamte Vermögen, also sowohl für das Anlage- als auch für das Umlaufvermögen, sowie für die Schulden eine jährliche Bestandsaufnahme vorzunehmen. Durch die Vervollkommnung des industriellen Rechnungswesens jedoch wurde diese Konzeption an verschiedenen Stellen durchbrochen.

Für das Anlagevermögen wird heute eine Fortschreibung oder permanente Inventur in Form eines laufenden Bestandsverzeichnisses (Anlagenbuchhaltung, Anlagenkartei, u. U. die Sachkonten der Finanzbuchhaltung) geführt, in das jeder Zugang und jeder Abgang eingetragen wird, so daß zum Bilanzstichtag der wertmäßige Bestand ermittelt werden kann. Wenn dieses Bestandsverzeichnis bestimmten vorgeschriebenen Anforderungen genügt, kann auf die jährliche körperliche Bestandsaufnahme beim Anlagevermögen überhaupt verzichtet werden. Das gleiche gilt sinngemäß für

das finanzielle Umlaufvermögen und für die Schuldverhältnisse (Kassenbücher, Wechsel- und Effektenskonten, Kontokorrent, Bankauszüge etc).

Anders ist es beim materiellen Umlaufvermögen. Hier ist eine jährliche körperliche Bestandsaufnahme in jedem Fall zwingend vorgeschrieben. In Klein- und Mittelbetrieben wird sie zum Bilanzstichtag vorgenommen und dient damit gleichzeitig der Ermittlung des Abgangs an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, an Halb- und Fertigfabrikaten. In Industriebetrieben mit einer exakten Kostenrechnung, also vor allem in Großbetrieben, aber auch u. U. in Klein- und Mittelbetrieben, wo die Abgänge an materiellen Umlaufmitteln nach dem Verbleib in Kostenstellen und Erzeugnissen, sowie die Bestandsänderungen an Halb- und Fertigfabrikaten erfaßt werden müssen, kommt man ohne Material- und Lagerbuchführung oder -kartei nicht aus. Wenn diese Bücher und Karteien ordnungsgemäß geführt werden, können die Bestände an materiellen Umlaufmitteln am Bilanzstichtag anstatt durch eine körperliche Bestandsaufnahme mittels dieser Fortschreibung festgestellt werden. Zwingend vorgeschrieben aber ist, daß auch bei der permanenten Inventur mindestens einmal jährlich durch eine körperliche Bestandsaufnahme die Übereinstimmung des Buchbestandes mit dem tatsächlichen Lagerbestand geprüft wird.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung nach wie vor auf der Inventur begründet ist, das Bestandsverzeichnis jedoch in den angeführten Fällen nicht durch eine körperliche Aufnahme erstellt, sondern den Unterlagen der Fortschreibung oder permanenten Inventur entnommen wird. De jure ist also die statische Bilanzformel noch in Kraft, de facto dagegen wurde sie an einigen Stellen durch die Fortschritte des industriellen Rechnungswesens modifiziert.

Mit der Bilanz des VE Industriebetriebes wurde die durch die Fortschritte des industriellen Rechnungswesens begonnene Entwicklung radikal - d. h., ohne Rücksicht auf die Möglichkeiten der buchhalterischen Einrichtungen vieler Industriebetriebe - zu Ende geführt. Sämtliche Zu- und Abgangsbewegungen werden in der Kontenführung von den Grundrechnungen her permanent erfaßt und die Inventur dient nur noch der Kontrolle der Fortschreibung - sie dient der Kontrolle sowohl de jure als auch de facto, in Groß- wie in Kleinbetrieben und für alle Bestände an wirtschaftlichen Mitteln.

Die Bilanz für das Jahr 1952 wurde noch auf der Inventur begründet, wie sie nach den Inventurvorschriften in der Fassung vom 15. Januar 1951 vorzunehmen war :

In den Betrieben der Volkseigenen Wirtschaft sowie in den Betrieben und Dienststellen der Deutschen Reichsbahn und der Deutschen Post ist zur Ermittlung des Vermögens zum Stichtag des Jahresabschlusses oder der Aufstellung von Zeitwerteröffnungsbilanzen eine Inventur vorzunehmen, deren Ergebnisse in einem Inventar festzuhalten sind.

Die Inventur erstreckt sich auf

- a) das Anlagevermögen,
- b) das Umlaufvermögen,
- c) die Verbindlichkeiten.

Die Inventur ist grundsätzlich am Inventurstichtag vorzunehmen, das ist bei Inventuren aus Anlaß des Jahresabschlusses der 31. Dezember, (1)

Im gleichen Jahr wurde von Praktikern und Theoretikern ein ausführlicher Diskussionsvorschlag darüber ausgearbeitet, wie das Rechnungswesen der VE Industriebetriebe den neuen Anforderungen der planwirtschaftlichen Wirtschaftsführung anzupassen sei. Der Kern dieser Arbeit war die Plankostenrechnung auf Abteilungsebene, womit die Forderung der wirtschaftlichen Rechnungsführung nach exakter Kalkulation der Selbstkosten für jedes Erzeugnis und der Erfassung der Leistung einer jeden Abteilung und Brigade erfüllt werden sollte. Ihre unerläßliche Voraussetzung ist eine ins einzelne gehende Grundrechnung über Material und eine genaue Rechnungsführung über die Fertigerzeugnisse, das aber heißt eine Fortschreibung der Bestände an materiellen Umlaufmitteln im Sinne der permanenten Inventur.

Diese im Heft 25 der Schriftenreihe DFW veröffentlichten "Grundsätze für das Rechnungswesen der volkseigenen Betriebe" wurden kurzerhand vom Finanzminister mit einer Verordnung vom 30. Oktober 1952 als verbindlich für das Rechnungswesen der zentralgeleiteten VE Industriebetriebe dekretiert. Die Schwierigkeiten, die sich aus der Unzulänglichkeit der buchhalterischen Einrichtungen vieler Industriebetriebe - vor allem

(1) Veröffentlicht in Schriftenreihe DFW, Heft 7, S. 185

kleinerer und mittlerer Betriebe - für eine solche einschneidende Umstellung ergaben, wurden nach und nach durch Vereinfachungs- und Ausnahmeregelungen für bestimmte Betriebsgrößen und Branchen beseitigt.

Die neue Aufgabe der Inventur als Kontrollmittel der Kontenführung wurde in der BuchfVO legalisiert :

Grundlage der Bilanz sind die Angaben der Kontenführung, deren Realität durch die Inventur zu bestätigen ist. (1)

Zur Aufstellung der Jahresbilanz sind die Angaben der Kontenführung über die Vorräte an materiellen und finanziellen Mitteln und über die Verbindlichkeiten durch eine Inventur nachzuweisen. (2)

Afanassjew drückt den gleichen Gedanken aus :

Die Inventur kann die Erfassung des wirklichen Umsatzes nicht ersetzen. Die Bilanz ist kein verallgemeinertes Inventar ... Die Bilanz ergibt sich aus der Kontenführung, wobei die Kennziffern der buchmäßigen Bilanz auf Grund der Überprüfung des Vermögens in natura durch die Inventur korrigiert werden. (3)

Für die materiellen Mittel ist eine körperliche Aufnahme, für die finanziellen Mittel und für die Verbindlichkeiten ist eine rechnerische, aufzählende Spezifizierung (Saldenlisten) vorgeschrieben, Für die Forderungen müssen Saldenbestätigungen eingeholt werden (§ 116/2 BuchfVO). Auf die körperliche Aufnahme der Grundmittel kann bis zu einem Zeitraum von 5 Jahren mit Zustimmung der übergeordneten Dienststellen verzichtet werden.

Die Inventur zur Kontrolle der permanenten Erfassung der Bewegung der Bestände in der Kontenführung kann entweder zum Abschlußstichtag am 31. Dezember für alle Bestände an wirtschaftlichen Mitteln vorgenommen werden oder diese Inventur kann für die einzelnen Bestandspositionen auf das ganze Jahr verteilt werden, wobei aber jede Position mindestens einmal überprüft worden sein muß.

(1) § 90/2 BuchfVO

(2) § 116/2 BuchfVO

(3) A. A. Afanassjew. Die Grundzüge des Aufbaues einer buchhalterischen Bilanz, Berlin 1953, S. 33/35

Der § 117 BuchfVO bezeichnet die erste Möglichkeit als Abschlußinventur, die zweite als "permanente Inventur". Das letztere aber ist begrifflich falsch oder zumindest ungenau - denn nicht die körperliche Aufnahme wird "permanent" vollzogen - sie wird lediglich aus arbeitstechnischen Gründen über das ganze Jahr verteilt - vielmehr werden die Bestandsbewegungen in der Kontenführung "permanent" erfaßt. So versteht das westdeutsche Bilanzsteuerrecht den Begriff der permanenten Inventur, so wird er in dieser Arbeit gebraucht und so ist er auch logisch exakt.

Die Buchungen auf den Konten oder Karteikarten werden täglich vorgenommen. Die Zahlen der Grundrechnung werden auf die Hauptbuchkonten durch Sammelbuchungen monatlich einmal übernommen. Wie schon festgestellt, ist dies indessen kein Verstoß gegen das allgemeingültige Prinzip der Bilanzierungspermanenz, sondern lediglich eine rechnungstechnische Arbeitsvereinfachung.

Für die technische Durchführung der Inventur sind nach wie vor die Inventurvorschriften in der Fassung vom 15.1.1951 gültig. Entstehende Differenzen sind über die Klasse 7 - Kosten, die nicht in die Selbstkosten der Erzeugnisse eingehen - auszubuchen.

Der Unterschied zwischen den permanenten Inventuren der Bilanz des VE Industriebetriebes und der marktwirtschaftlichen Unternehmung sind also weniger äußerlicher, rechnungstechnischer, sondern vielmehr prinzipieller Natur. Formelmäßig läßt er sich etwa so deutlich machen

Endbestand in der Bilanz des VE Industriebetriebes	=	Buchbestand $\pm$ der Differenzen, die entweder zum Abschlußstichtag für alle Bestandspositionen auf einmal oder während des ganzen Jahres nacheinander mindestens einmal für die einzelnen Bestandspositionen vorgenommen werden muß,
---	---	--

Endbestand in der Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung	=	Inventurbestand, der grundsätzlich durch körperliche Aufnahme ermittelt wird, in Industriebetrieben
--	---	---

aber den laufenden Aufzeichnungen der Buchführung entnommen werden kann, wobei diese Aufzeichnungen mindestens einmal jährlich durch eine körperliche Aufnahme überprüft und korrigiert werden müssen.

4. Die Abschreibung

Zur Position "Abgang" der Bilanzformel wurde auch der Verschleiß der Grundmittel zugeschlagen. Für diesen Bewegungsvorgang im Zuge des Wertkreislaufes gilt im besonderen Maße das Problem der rechnungstechnischen Erfassung und des Ausweises unter dem Gesichtspunkt der permanenten Bilanzierung (1).

Die Grundmittel unterliegen im planwirtschaftlichen Industriebetrieb zwei Arten des Verschleißes: im Produktionsprozeß dem physischen Verschleiß und durch die verbilligte Herstellung von Arbeitsmitteln oder durch die Herstellung von produktiveren Arbeitsmitteln einem moralischen Verschleiß (2). Alle anderen, der Marktwirtschaft systemeigenen, bilanzpolitischen Abschreibungsgründe entfallen also. Die Vernichtung von Arbeitsmitteln durch außergewöhnliche Einwirkungen - Feuer, Überschwemmungen etc. - ist kein Verschleiß und ihr Ersatz wird daher nicht durch den Amortisationsfonds gedeckt.

Die rechnungstechnische Behandlung des Verschleißes - seine Verrechnung in der Kostenrechnung und sein buchhalterischer Ausweis in der Kontenführung und in der Bilanz - ist die Abschreibung. Der Rückfluß des Verschleißes in Geldform sind die Amortisationen. Ihre Stellung im Reproduktionsprozeß und in der Finanzplanung und ihre Aufgabe im Reproduktionsprozeß wurde bereits dargestellt (3).

(1) s. S. 88

(2) Die Begriffe "physischer" und "moralischer" Verschleiß entstammen der Marx'schen Terminologie

(3) s. S. 45 ff.

Die Abschreibung hat die Wertübertragung der Grundmittel im Produktionsprozeß rechnerisch zu reflektieren, um die Selbstkosten exakt kalkulieren zu können und um über die Amortisationen die Reproduktion der Grundmittel zu sichern. In diesem Sinne sind die Abschreibungen Bestandteil der Formelposition "Abgang". Demgegenüber war die buchhalterische Abschreibung in der ursprünglichen, statischen Form der Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung eine reine Vermögensberichtigung und erst in den zwanziger Jahren wandelte sich ihr Wesen unter dem Einfluß einer fortschrittlichen Steuerrechtsprechung zu einer Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Jahre der Nutzung. Im VE Industriebetrieb ist der Gegensatz zwischen buchhalterischer und kalkulatorischer Abschreibung weggefallen (1) und indem sie die Wertübertragung der Grundmittel zahlenmäßig reflektiert, erfüllt sie die Forderung der wirtschaftlichen Rechnungsführung, die Selbstkosten pro Erzeugnis zu kalkulieren und über die Amortisation die dem Betrieb zur Verfügung gestellten wirtschaftlichen Mittel zu reproduzieren.

Indessen ist die Diskussion über die Berechnungsmethode der Abschreibung und ihre rechnungstechnische Erfassung in der VE Industrie der DDR noch nicht abgeschlossen. Zwei Hauptschwierigkeiten sind es vor allem, mit denen Theorie und Praxis zu kämpfen haben, von denen eine mit der Zeit ohne weiteres überwunden werden kann - die in den einzelnen Betrieben unterschiedlichen Wertansätze für die in verschiedenen Zeiträumen angeschafften oder hergestellten Grundmittel - während die andere ein zeitloses Problem des Rechnungswesens sein wird - die rechnungstechnische Erfassung des Verschleißes. Daher ist die praktisch-betriebsorganisatorische Handhabung noch nicht völlig an die Grundlinie der theoretischen Konzeption herangeführt.

Schon Marx war sich der Unsicherheit der Berechnung der Abschreibung bewußt, als er vom Durchschnittsmaß der Gebrauchswertvernutzung des fixen Kapitals sprach (2). Eine ganze Reihe von Theoretikern durchforschte die Materie mit Akribie und legte Vorschläge vor, die dem Problem der realen Reflexion des Verschleißes gerecht zu werden versuchten, so u. a. Shebrak, der eine handliche Berechnungsformel für die lineare Abschreibung aufstellte (3).

(1) s. S. 69

(2) Marx, Karl, Das Kapital, Bd. II, Berlin 1955, S. 165

(3) Shebrak, M. Ch., Lehrbuch für das industrielle Rechnungswesen, 6. Auflage, Berlin 1953

$$\text{Abschreibungsprozentsatz} = \frac{(\text{AW} + \text{GR} + \text{AK} - \text{SW}) \times 100}{\text{AW} \times \text{BZ}}$$

AW : Anschaffungswert
 GR : Generalreparaturen
 AK : Abbruchkosten
 SW : Schrottwert
 BZ : Betriebszeit

Daneben werden noch die kompliziertesten mathematischen Berechnungen ausgeführt, allein die Praxis der VE Industrie freundete sich damit nicht an, da eine exakte Reflexion des Verschleißes ohnehin nicht möglich ist und verblieb bei der einfachen, linearen Abschreibung nach einheitlich festgelegten Abschreibungssätzen unter Zuschlag von 25 % bei Zweischichtbetrieben und 50 % bei Dreischichtbetrieben (1). Branchenbedingte Besonderheiten wurden nur in der graphischen Industrie berücksichtigt (2).

Mit ihrem im Grunde genommen vernünftigen Bestreben nach möglichst einfacher Berechnung der Abschreibung glitt die Praxis jedoch in ein anderes Extrem, in das der zu weitgehenden rechnungstechnischen Zusammenfassung bei der Bildung von Abschreibungsnormen.

Als man in den Jahren 1951/52 daran ging, das Rechnungswesen den spezifischen Bedürfnissen der VE Industrie von Grund an anzupassen, es nach den Erfordernissen der wirtschaftlichen Rechnungsführung umzugestalten, gab es die Einzelabschreibung mit vierteljährlichem Ausweis der Abschreibung in der Finanzbuchführung. Jedes Grundmittel-Objekt wurde einzeln für sich auf einer Grundmittellkarte erfaßt und die Abschreibung darauf nach den einheitlichen Abschreibungssätzen berechnet. Diese so ermittelte Abschreibungssumme wanderte sowohl in die Kostenrechnung als auch in die Finanzbuchführung.

-
- (1) "Liste der Abschreibungssätze der Anlagegegenstände" gem. 19 DB. zur FWVO v. 15.1.1951, veröffentlicht in DFW Sonderheft 7, Teil I, S. 89 ff.
- (2) "Verschleiß-Sätze für die Arbeitsmittel in der graphischen Industrie", gültig seit 1.1.1954, veröffentlicht in Schriftenreihe Planung, Normung und Organisation in der polygraphischen Industrie, Heft 5, Leipzig 1955

Eine erste Vereinfachung waren im Jahre 1954 die Grundmittel-Sammelblätter, auf denen der Grundmittelbestand eines Verantwortungsbereichs gesammelt und durch die Bestandszugänge und -abgänge hervorgerufene Änderungen der Abteilungs-Abschreibungssumme fortgerechnet wurde. Damit hatte man die aktuellen Abschreibungsbeträge für die kurzfristige Kostenrechnung jederzeit zur Hand und die vierteljährliche Buchung der Abschreibungsbeträge je Kontengruppe der Klasse 0 war entbehrlich geworden. Sie wurde nur noch einmal jährlich am Jahresende vorgenommen.

Nun ging man noch einen Schritt weiter. Man verzichtete offiziell auf die Einzelabschreibung und ging zur Gruppenabschreibung über. Man faßte gleiche und ähnliche Grundmittel zu Gruppen zusammen und berechnete die Abschreibung für sie zunächst nach dem gewogenen, dann nach dem einfachen arithmetischen Mittel aus den Anschaffungswerten und den einzelnen Abschreibungssätzen.

Der letzte Schritt war die Betriebsabschreibungsnorm (1). Für das Planjahr 1956 und für die folgenden Jahre ordnete das Ministerium der Finanzen an, daß ab 1. Januar 1956 für die Grundmittel des gesamten Betriebes nur noch ein Gruppenabschreibungssatz nach der Formel

Summe der Abschreibungen 1955 $\times$ 100

Durchschnitt der Bruttobilanzwerte der
abschreibungsfähigen Grundmittel

anzuwenden sei.

Diese Abschreibungsnorm wird auf alle Grundmittel des Betriebes gleichmäßig, d. h. ohne Rücksicht auf die Grundmittel-Art, auf den technischen Zustand, die Betriebszeit und die Schichtbeanspruchung angewandt (2). Die qualitativen Veränderungen des Grundmittelbestandes werden zwar berücksichtigt, indem das arithmetische Mittel aus den Bruttobilanzwerten der Quartale gezogen wird, unberücksichtigt bleiben aber die quali-

- (1) AO über die Bildung von Abschreibungsnormen in den Betrieben der VEW für das Planjahr 1956 und die Vereinfachung der GM-Rechnung, GBl I. 23/1956
- (2) Bereits abgeschriebene Grundmittel dürfen natürlich nicht mehr angesetzt werden.

tativen Veränderungen im Grundmittel-Bestand, d.h. die Änderung des Verschleißmaßes durch die Investition neuer, technisch verbesserter Grundmittel.

Es ist offensichtlich, daß diese größtmögliche Form der Abschreibung zwar eine erhebliche Arbeitserleichterung mit sich bringt, aber auch vom Prinzip der wirtschaftlichen Rechnungsführung in der Grundmittelrechnung nicht mehr viel übrig läßt. Mit dem Betriebsabschreibungssatz kann weder der tatsächliche Wertbestand an Grundmitteln in den einzelnen Abteilungen ermittelt werden, noch lassen sich die Selbstkosten für das einzelne Erzeugnis genau kalkulieren. So sind denn auch die meisten VE Industriebetriebe gezwungen, neben dem Betriebsabschreibungssatz für die Finanzbuchführung noch technisch begründete Einzelabschreibungssätze zu führen, soweit dies für die Selbstkosten-Kalkulation notwendig ist.

Ungeachtet dieser mangelhaften zu weitgehend vereinfachten Behandlung des Verschleißes in der Finanzbuchführung gegen die sich nicht nur die Theorie, sondern auch die Praxis wendet und die über kurz oder lang wohl wieder aufgegeben wird, bleibt die Abschreibung prinzipiell permanent. In organisatorischer Sicht wird sie permanent vorgenommen in der rechnungstechnischen Ebene, in welcher der Produktionsprozeß unmittelbar erfaßt wird, nämlich in der Kostenrechnung. Hier werden die Abschreibungen permanent, d.i. in diesem Falle monatlich, verrechnet. Daß sie in der Finanzbuchführung nur einmal jährlich ausgewiesen werden, ändert an der Permanenz der Bilanzierung auch der Abschreibung grundsätzlich nichts, denn erstens muß - wie schon dargestellt - das ganze Rechnungswesen des VE Industriebetriebes als organische Einheit gesehen werden, bei der zeitliche Verschiebungen im rechnungstechnischen Ausweis zwischen den verschiedenen Teilen des Rechnungswesens aus Vereinfachungsgründen möglich sein müssen und zweitens ist im speziellen Fall der Abschreibung die Bilanzierung permanenz über die permanente Verrechnung in der Kostenrechnung ~ der Grundlage der Bilanzbewertung ~ und über die Summengleichheit der Abschreibungsbeträge in Kostenrechnung und Finanzbuchführung gegeben.

5. Die Bilanz als Zusammenfassung der Kontenführung

Die theoretische Untersuchung der Permanenz der Bilanzierung im Rechnungswesen des VE Industriebetriebes als charakteristisches Merkmal gegenüber der Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung läßt sich nun zusammenfassen und abschließen.

Es wurde die rechnungstechnische Form der Bilanz des VE Industriebetriebes, die Technik ihrer Erstellung und ihre inhaltliche und organisatorische Beziehung zur Kostenrechnung und zur Kontenführung dargestellt.

Diese Untersuchung brachte folgendes Ergebnis :

Nach der das gesamte Rechnungswesen des VE Industriebetriebes beherrschenden Maxime der Reflexion des Wertkreislaufs in allen ihren einzelnen Teilen müssen und werden in der Kontenführung und in der Kostenrechnung die Bewegungsvorgänge - und zwar sowohl die Zugänge als auch die Abgänge - einheitlich und permanent erfaßt : Das Zahlenmaterial der Kostenrechnung ist auch das der Kontenführung, in der der Wertkreislauf permanent aufgezeichnet wird, so daß die Zusammenfassung ihrer Salden die vollständige Bilanz ergibt. Die Zugänge an Grundmitteln und Fertigungsmaterial werden in den Grundrechnungen über Grundmittel und Material und damit auch in der Kontenführung fortlaufend systematisch und chronologisch aufgezeichnet. Der Verbrauch an vergegenständlichter Arbeit, d. h. an Grundmitteln und Fertigungsmaterial und an lebendiger Arbeit, werden in der Kostenrechnung als Kosten tagtäglich erfaßt. Das gleiche gilt für die Zugänge wie für die Abgänge im Lager der Halb- und Fertigfabrikate, die über die Aufzeichnung der Fertigwaren-Buchhaltung auf den synthetischen Konten der Kontenführung vorgenommen werden. Die Inventur hat keine bilanzschöpfende Aufgabe mehr, sondern nur noch diese fortlaufenden Aufzeichnungen zu kontrollieren. Während die Abschreibung in der Kostenrechnung permanent vorgenommen wird, nimmt man sie in der Kontenführung aus Zweckmäßigkeitsgründen jedoch nur zum Bilanzstichtag vor. In der Erfassung der Abschreibung in Kostenrechnung und Kontenführung liegt also sozusagen nur eine rechnungstechnische Ebenenverschiebung, nicht aber ein grundsätzlicher Unterschied vor.

Damit ist der Grundsatz der Reflexion des Wertkreislaufs erfüllt. Die jeweiligen Bestände an Grundmitteln, an Material und an finanziellen Um-

laufmitteln werden permanent nachgewiesen, die Kosten und Erträge und damit der Gewinn werden permanent erfaßt.

Somit ermöglichen Rechnungswesen und Bilanz des VE Industriebetriebes die laufende Kontrolle der betrieblichen Pläne, insbesondere des Finanzplans, der aber darüber hinaus auf dem Zahlenwerk des Rechnungswesens auch wieder aufbaut.

Bevor nach diesen theoretischen Untersuchungen die Bilanzbewertung nach Gesetz und Praxis der VE Wirtschaft diese Arbeit nach der praktischen Seite hin vervollständigt, soll im folgenden Abschnitt eine vergleichende Studie der Bilanzauffassungen der statischen, der dynamischen und als theoretische Konsequenz der bisherigen Ergebnisse einer "permanenten" Bilanz versucht werden. Diese Studie soll die charakteristischen Besonderheiten der Bilanz des VE Industriebetriebes weiter verdeutlichen.

6. Dynamische, statische und permanente Bilanz - ein Vergleich

Vorweg ein definitorischer Vorbehalt : wenn von einer "permanenten" Bilanz gesprochen wird, so muß man sich darüber im klaren sein, daß dies im Grunde ein Widersinn ist. Daher auch wird in dieser Arbeit nicht von einer "permanenten" Bilanz, sondern von einer permanenten Bilanzierung gesprochen (1). Wenn nun aber in dem jetzt folgenden Abschnitt dennoch von einer permanenten Bilanz die Rede ist, so nur im Rahmen dieses Vergleichs und unter Beachtung dieses Vorbehaltes.

Die Fachliteratur bietet eine Vielfalt von Bilanztheorien, die sich jedoch in zwei Hauptrichtungen einteilen lassen, und zu einer von ihnen kann jeder Autor zugeordnet werden. Für diese beiden Hauptrichtungen sollen für unsere Untersuchung zwei einfache Formeln gebraucht werden.

Als statische Auffassung sollen die Bilanztheorien bezeichnet werden, die als Bilanzinhalt die Vermögensdarstellung bzw. die Kapitaldarstellung

(1) Der Grund hierfür wurde bereits auf Seite 86 dargelegt.

nach Verbleib und Quelle verlangen. Sie ermitteln den Erfolg nach der Formel $\text{Eigenkapital (Ende)} \cdot / \cdot \text{Eigenkapital (Anfang)} + \text{Entnahme} \cdot / \cdot \text{Einlage}$.

In der üblichen Systematik wird diese Auffassung präziser als beschränkt statische Bilanzauffassung bezeichnet. Sie ist die Theorie, die heute der Praxis am weitestgehenden entspricht, insbesondere der Steuerbilanz.

Als dynamische Auffassung sollen die Bilanztheorien bezeichnet werden, in deren Mittelpunkt die Ermittlung des Erfolgs nach der Formel $\text{Ertrag} \cdot / \cdot \text{Aufwand}$ steht.

Diesen beiden Bilanztheorien soll nun die theoretische Auffassung der permanenten Bilanz gegenübergestellt werden.

Die permanente Bilanz betrachtet die Darstellung des Vermögens bzw. der wirtschaftlichen Mittel und die Erfolgsermittlung bzw. die Ergebnisermittlung als zwei Seiten ein und derselben Sache. Wie die Aktivseite die konkreten Formen und die Passivseite die Finanzierungsquellen der wirtschaftlichen Mittel aufzeigen - zwei Seiten ein und derselben Sache -, so zeigt die Ergebnisrechnung die Veränderungen an den wirtschaftlichen Mitteln oder den Erfolg aus Ertrag und Aufwand - ebenfalls zwei Seiten ein und derselben Sache. Die wirtschaftlichen Mittel verwenden, sie in den Kreislauf einbringen, heißt *uno actu* einen wirtschaftlichen Erfolg erzielen. Die Darstellung der wirtschaftlichen Mittel und ihrer Veränderungen, d. h. des Erfolgs, sind rechnungstechnisch möglich durch die Doppik.

Während also die statische und dynamische Bilanz einen monistischen Charakter haben - wenn auch der Charakter der statischen Bilanz beschränkt monistisch ist, da sie auch die Erfolgsermittlung beinhaltet - so hat die permanente Bilanz einen rein dualistischen Charakter.

Die Ursache für diese Unterschiedlichkeit im Charakter der Bilanzen liegt letzten Endes in den Unterschieden der beiden Wirtschaftssysteme, des marktwirtschaftlichen und des planwirtschaftlichen Wirtschaftssystems, begründet. Die private Unternehmung muß ihren Gewinn maximieren. Daher steht im Mittelpunkt ihres Rechnungswesens die Erfolgsermittlung, die entweder über die dynamische Bilanz direkt, oder über die statische

Bilanz auf dem Umweg über den Kapitalvergleich erreicht wird. Demgegenüber hat der VE Industriebetrieb seinen Plan mittels der ihm vom Staat zur Verfügung gestellten wirtschaftlichen Mittel zu erfüllen. Daher hat er mit seinem Rechnungswesen die Kontrolle der Plandurchführung zu ermöglichen, d.h. er hat den Einsatz, die Verwendung und die Veränderungen der wirtschaftlichen Mittel nachzuweisen und damit gleichzeitig über das Ergebnis seines Wirtschaftens Rechnung abzulegen.

Der Gewinn der privaten Unternehmung ist ein kommerzieller Gewinn, ein Profit, der in der Außen- oder Zirkulationssphäre realisiert wird. Für den VE Industriebetrieb ist diese Außensphäre ein Neutrum. Seine wirtschaftliche Tätigkeit zielt letzten Endes nicht auf den kommerziellen Gewinn, sondern auf die Produktivität und ihre Steigerung, d.h. auf die sich in der Innensphäre des Betriebes vollziehende Werterstellung. Um aber den kommerziellen Gewinn der privaten Unternehmung zu ermitteln, bedarf es einer besonderen Bilanzbewertung, während die Bewertung in der Bilanz des VE Industriebetriebes auf der Kostenrechnung fußen muß. Diese gesonderte Bilanzbewertung aber verlangt wieder eine Inventur als Bilanzgrundlage, während die Kostenrechnung die Inventur überflüssig macht und zwar durch die permanente Erfassung der Zu- und Abgänge.

Die Unterschiedlichkeit im monistischen und dualistischen Charakter der Bilanzen ergeben sich aber nicht nur auf der einzelwirtschaftlichen Ebene aus den unterschiedlichen Maximen der Gewinnmaximierung und der Planerfüllung, sondern auch von der gesamtwirtschaftlichen Ebene her aus den konjunkturellen und säkularen Preisschwankungen der Marktwirtschaft und dem staatlich fixierten Preissystem der Planwirtschaft.

Die private Unternehmung, die eine selbständig wirtschaftende Einheit ist und die das Risiko selbst trägt, ist zur Kapitalerhaltung über die Bilanzbewertung gezwungen. Es werden vielfältige Maßnahmen, wie die Bildung von Reserven und Rücklagen, das Imparitätsprinzip, das Prinzip des doppelten Minimums angewandt. In der Planwirtschaft gibt es keine Preisschwankungen, weder konjunkturelle noch saisonale, Preisänderungen, die von der Preisbehörde festgesetzt werden, bleiben ohne Einfluß auf das finanzielle Gleichgewicht des VE Industriebetriebes, da sie im Finanzplan planmäßig abgefangen werden. Daher auch dürfen keine Rücklagen und Reserven gebildet werden - es sei denn sie sind im Plan vorgesehen - und daher auch muß das Realisationsprinzip streng angewendet werden.

Preisschwankungen aber zwingen zur monistisch aufgebauten Bilanz, während das fixe Preissystem der Planwirtschaft eine dualistische Bilanz ermöglicht.

Schließlich muß die private Unternehmung in ihrer Bilanz eine Finanzierungspolitik treiben, sie muß Reserven legen für kommende Investitionen; sie muß eine kluge Steuerpolitik betreiben, die sich vor allem in den Abschreibungen ausdrückt. All dies entfällt für den VE Industriebetrieb ebenso wie er auf den Gläubigerschutz in seiner Bilanzierung keine Rücksichten zu nehmen braucht.

Der Wert, insbesondere der Bilanzwert, ist im VE Industriebetrieb keine kommerzielle Größe mehr, mit dem Unternehmungspolitik getrieben wird, er ist eine rechnerische Größe, mit dem die wirtschaftlichen Mittel kommensurabel gemacht werden, der die Plankontrolle möglich zu machen hat.

III. Kapitel

Die Bewertung der Bilanzpositionen nach Gesetz und Praxis

Die Bewertung - das Kernstück jedes Rechnungswesens - ist auch im VE Industriebetrieb ein Produkt systemindifferenter und systembezogener Gegebenheiten. In der Praxis der Bewertung begegnet man vielmehr aus der Handels- oder Steuerbilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung, wenngleich auch in anderer Formulierung. Andererseits erfordert das planwirtschaftliche System wichtige neue Bestimmungen und Maßnahmen.

Das Wesentliche dieser Arbeit - auch der Bilanzbewertung - ist bereits gesagt. Sie ist jedoch zu ergänzen durch eine zusammenfassende Darstellung der Bilanzbewertung nach den gesetzlichen Bestimmungen und ihrer praktischen Handhabung im Buchhaltungsbüro des VEB.

In den beiden ersten Kapiteln wurden die Grundlagen und die charakteristischen Grundzüge von Rechnungswesen und Bilanz, wie sie sich aus dem System der Planwirtschaft ergeben, theoretisch behandelt, sowie rechnungstechnische Einrichtungen und Maßnahmen der Praxis, soweit es für die theoretischen Darlegungen erforderlich war, vorgestellt.

Nunmehr ist dem Kreis der theoretischen Untersuchungen die praktische Seite der Bewertung anzuschließen.

§ 1) Die Bewertung der Grundmittel, der Generalreparaturen und der Investitionen

Als Grundmittel sind alle die Gegenstände in die Bilanz aufzunehmen und entsprechend den nachfolgenden Grundsätzen zu bewerten, die

- 1.) dem VE Industriebetrieb als eigene Mittel zur Verfügung stehen und
- 2.) während ihrer gesamten Nutzungsdauer unverändert ihre Gebrauchsförmigkeit beibehalten und ihren Wert allmählich auf die Erzeugnisse und son-

stigen Leistungen übertragen, sowie eine Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr und einen Neuwert über DM 500 besitzen; ausgenommen sind typen- und auftragsgebundene Spezialwerkzeuge und -vorrichtungen und Arbeitsschutzbekleidungen, die in jedem Fall zu den Umlaufmitteln zu rechnen sind. Weiterhin werden gepachtete und gemietete Grundmittel nicht in die Bilanz aufgenommen, sondern nur "unter dem Strich" mengenmäßig nachgewiesen (1).

Unter einer Investition ist jede Neuanschaffung von Grundmitteln zu verstehen, gleichgültig, ob es sich um die Selbsterstellung einer kleinen Maschine, den Aufbau einer neuen Werkanlage oder um die Umsetzung eines gebrauchten LKW handelt. Sie sind zum Zeitpunkt ihrer Fertigstellung zu erfassen.

Der Wertansatz für Grundmittel in der Bilanz des VE Industriebetriebes ist der Neuwert. Die Begründung dafür, daß die Bilanz des VE Industriebetriebes nur diesen einen Wertansatz für Grundmittel zuläßt, wurde bereits früher behandelt (2). Zudem ist der Neuwert von allen möglichen Wertarten am exaktesten festzustellen.

Freilich kann dies nicht heißen, daß der Begriff des Neuwertes in dem Umfang, wie er hier gebraucht wird, homogen ist. Vielmehr gibt es soviel "Neuwerte" als es Wege gibt, auf denen ein Grundmittel in den Fonds eines VE Industriebetriebes gelangen kann (3).

Wenn ein neues Grundmittel erworben wird, ist der Neuwert der preisrechtlich zulässige Anschaffungspreis. Würde z.B. eine Maschine, die über den Handel nur mit großen Schwierigkeiten zu erhalten ist, auf einem anderen Weg zu einem überhöhten Preis beschafft werden, so dürfte sie nur mit dem von der Preisbehörde genehmigten Preis aktiviert werden. Praktisch ist ein solcher Fall jedoch nicht denkbar.

Wird ein gebrauchtes Grundmittel erworben, so ist es mit dem ursprünglichen Anschaffungswert zu aktivieren, während der Verschleiß gesondert auf das kontraktive Verschleißkonto übernommen wird. Der Grund-

(1) s. §§ 28 und 91 ff BuchfVO

(2) s.S. 40 ff. "Der Umschlag aus der Geldform in die produktive Form".

(3) s. § 94 BuchfVO

mittel-Fonds erhöht sich um den Nettowert (ursprünglicher Anschaffungspreis ./. Verschleiß). Dieses Verfahren gilt sowohl für den Kauf gebrauchter Grundmittel als auch für einfache Umsetzungen. In beiden Fällen ist der Neuwert der (preisrechtlich zulässige, ursprüngliche) Anschaffungspreis.

Bei Grundmitteln, die vom Betrieb selbst hergestellt und die für ihn üblicherweise verkaufsfähige Erzeugnisse sind, ist der preisrechtlich zulässige Industrieabgabepreis als Neuwert zu aktivieren. Diese Selbstinvestition gehört zur Warenproduktion, d.h. es ist die Produktionsabgabe für sie abzuführen und der Gewinn unterliegt der regulären Behandlung. Sind diese Grundmittel jedoch nicht üblicherweise für ihn verkaufsfähige Erzeugnisse, so treten an die Stelle des einheitlich festgesetzten Industrieabgabepreises die von der DIB anerkannten Produktions-selbstkosten. Falls es sich um Handwerkerleistungen handelt, wurden früher die Regelleistungspreise des Handwerks zugrunde gelegt, seit 1.1. 1961 sind an ihre Stelle ebenfalls die Industrieabgabepreise getreten.

Die Vermutung, in diesem letzteren Falle sei für individuelle Wertmanipulationen eine Möglichkeit gegeben, trifft nicht oder nur in Ausnahmefällen zu. Für die Kalkulation eines Grundmittels, das von einem VE Industriebetrieb für den Eigenbedarf erstellt wurde, werden die allgemeinen Kostenziffern zur Hand genommen, die ständig von betriebsfremden Instanzen kontrolliert werden. Zudem ist die DIB der Finanzier der Investitionen, deren Kosten sie selbst anzuerkennen hat.

Zum Neuwert gehören außer dem Anschaffungspreis auch alle Nebenkosten, die bis zur Betriebsbereitschaft anfallen. Diese Nebenkosten sind hauptsächlich die Kosten für Projektierung, Anlieferung, Montage und Einbau. Insbesondere die Anlieferungskosten sind jedoch je nach der geographischen Lage des Betriebes unterschiedlich, so daß der gesamtwirtschaftlich-einheitliche Wert durch diese Kosten betriebsindividuellen Schwankungen unterworfen ist.

Ihr Einfluß auf die volkswirtschaftliche Gesamtplanung wirkt in der Regel nicht störend oder verzerrend, sie gleichen sich nach dem Gesetz der großen Zahl aus. Wenn etwa die Anlieferungskosten von Betrieben in Grenznähe für jedes Objekt außergewöhnlich hoch sind, so wird dieser negative einzelwirtschaftliche Effekt durch planmäßige Fondserhöhung und Senkung des Plangewinns eliminiert werden.

Ein deutliches Zeichen für die Ausschließlichkeit des Neuwertes ist die Bestimmung, daß auch alle die Grundmittel mit ihrem Neuwert zu aktivieren sind, die sich in Reserve befinden oder stillgelegt sind. Das gleiche gilt für vermietete oder verpachtete Grundmittel (1).

Da keine Regel ohne Ausnahme ist, wird eine Grundmittel-Art vom Neuwertansatz ausgenommen. Es handelt sich um die Grundmittel, die vor Übernahme der Betriebe in Volkseigentum bereits vorhanden waren. Bei ihnen "gilt als Neuwert" der gemäß den Sondervorschriften für die Aufstellung von Zeitwerteröffnungsbilanzen entstandene Wert. Er ist im wesentlichen der Wiederherstellungswert des betreffenden Grundmittels am 1.7.1948.

Hier liegt jedoch keine echte Ausnahme vor, denn dieser Wertansatz wurde einmalig gebraucht und wiederholt sich nicht. Zudem wurden durch die Zeitwerteröffnungsbilanzen die von Betrieb zu Betrieb unterschiedlichen Wertebenen annäherungsweise vereinheitlicht.

Eine Sonderstelle im Bewertungssystem der VE Industrie nimmt der nackte Grund und Boden ein. Hier macht sich das systembezogene, sozialistische Prinzip geltend, den Grund und Boden des gesamten Staatsterritoriums zu nationalisieren, so daß ein Wert nicht mehr ansetzbar ist.

In den sowjetischen Bilanzen gibt es keine Rubrik mehr für den Grund und Boden, denn hier ist seine Nationalisierung total durchgeführt. In dem Wert der Gebäude und sonstigen Baulichkeiten ist der Grund und Boden nicht mehr enthalten.

In der DDR befindet man sich in einem Übergangsstadium, in dem es sowohl staatlich-gesellschaftliches als auch privat-individuelles Eigentum an Grund und Boden gibt. Diese Spaltung macht es auch für die VE Industrie erforderlich, in ihre Bilanzen den Wert des bebauten und unbebauten Grund und Bodens aufzunehmen, wenngleich es sich hier nur um fiktive Werte handelt, die in der in der Schlußbilanz zum 31.12.1955 ausgewiesenen Höhe fortgeführt werden. Kauf und Verkauf von Grundstücken ist nur noch zwischen dem staatlich-gesellschaftlichen und privat-individuellen Sektor möglich, nicht mehr aber innerhalb des staatlich-gesellschaftlichen Sektors.

(1) s. § 96/1 BuchfVO

Die Generalreparaturen dienen neben den Ersatzinvestitionen - im Gegensatz zu den Neuinvestitionen - der Erhaltung der Grundmittel oder - wie die Politökonomie sagt - der einfachen Reproduktion. Amtlich ist der Begriff der Generalreparaturen folgendermaßen festgelegt:

"Generalreparaturen sind Instandsetzungsarbeiten im Mindestbetrag DM 500 an einem Anlagegegenstand mit einem Bruttowert von über DM 2.000, die zu einer Zeitwerterhöhung und Verlängerung der normalen Lebensdauer führen und die ursprüngliche Leistungs- und Nutzungsfähigkeit der Anlagegegenstände wiederherstellen oder erhöhen. Generalreparaturen können periodisch oder unregelmäßig anfallen, jedoch in der Regel in Abständen, die mindestens ein Jahr auseinander liegen." (1)

Aus dieser Definition ist ersichtlich, daß man im VE Industriebetrieb mit der gleichen Willkür und Unsicherheit hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Ersatzinvestitionen, Generalreparaturen bzw. Instandsetzung und laufender Instandhaltung zu arbeiten gezwungen ist, wie in der marktwirtschaftlichen Unternehmung.

Auf folgende Finanzierungspraxis sei in diesem Zusammenhang noch hingewiesen. Die Generalreparaturen werden über ein Sonderbankkonto bezahlt, das durch die Amortisationen gespeist wird, wie überhaupt Ersatzinvestitionen und Generalreparaturen im Verschleiß bzw. in den Amortisationen vorausgeplant sein müssen, während die laufenden Reparaturen über das allgemeine Verrechnungskonto finanziert werden.

Ähnlich wie bei den Investitionen neuer Grundmittel durch Erwerb von Dritten oder Selbsterstellung machen sich auch hier Bewertungsunterschiede bemerkbar, je nachdem, ob es sich um Generalreparaturen durch Fremdleistungen oder solche durch Eigenleistungen handelt. So dürfen beispielsweise Absatzkosten bei Generalreparaturen durch Eigenleistung außerhalb der Produktionsauflage nicht kalkuliert werden. Alle diese Bewertungsunterschiedlichkeiten werden sich nur auf lange Sicht allmählich nivellieren lassen durch die fortschreitende Vervollkommen der Rechnungs- und Kalkulationstechnik und des Preisbildungswesens.

(1) Verordnung zur Durchführung des Investitionsplanes und des Generalreparaturplanes sowie der Lizenzen. GBl I/55 S. 77

Vorbehaltlich aller Abgrenzungsschwierigkeiten und Bewertungsunterschiedlichkeiten werden die Generalreparaturkosten aktiviert, indem die Zeitwerte der Grundmittel durch eine Verminderung der kontraaktivierten Verschleißbeträge entsprechend erhöht werden. In dieser Verfahrensweise drückt sich die Überlegung aus, durch den Verschleiß bzw. die Amortisationen, die einfache Reproduktion, d. h. die Ersatzinvestitionen und Generalreparaturen, zu erreichen.

Folgender Musterfall einer Generalreparatur soll dies veranschaulichen ;

Der Bruttowert einer Maschine betrage DM 10.000. Nach vier Jahren verursache sie Kosten in Höhe von DM 3.000, während der bis zu diesem Zeitpunkt abgesetzte Verschleiß sich auf DM 4.000 belaufe.

Bruttowert der Maschine	10.000
Zeitwert nach 4 Jahren	6.000
Verschleiß	4.000
Verminderung des Verschleißes durch Generalreparatur	4.000
	<u>. / . 3.000</u>
	1.000
Neuer Zeitwert	9.000

In Grundmittelkartei und Bilanz erscheinen nunmehr folgende Werte :

Bruttowert der Maschine	10.000
Verschleiß nach Generalreparatur	1.000

Wenn nun die Generalreparaturen höher liegen als der bis dahin akkumulierte Verschleiß, so werden die überschießenden Kosten auf einem Interimskonto "Überhöhte Kosten für Generalreparatur" erfaßt und innerhalb von drei Jahren abgeschrieben, es sei denn, die Generalreparatur besteht teilweise aus einer Neuinvestition, was zu einer entsprechenden Erhöhung des Bruttowertes führte.

1. Die Problemstellung

Auch im planwirtschaftlichen System ist der Wert in seinem Geldausdruck keineswegs konstant, wenn auch Form und Ursachen dieser Änderungen andere als im marktwirtschaftlichen System sind. Daher auch bleiben Theoretiker und Praktiker des Rechnungswesens der VE Industrie nicht von dem Problem verschont, die Auswirkungen dieser Wertänderungen auf Rechnungswesen und Bilanz zu untersuchen und für ihre Eliminierung zu sorgen.

Die für den VE Industriebetrieb bedeutsame Wertänderung ist die der Kosten. Sie sind für die Planwirtschaft von erstrangiger wirtschaftspolitischer Bedeutung, anders als die der Preise, die mehr den Charakter von neutralen Verrechnungsgrößen tragen, wenn sie auch bei der Waren-distribution aktiv zur Abstimmung von Angebot und Nachfrage eingesetzt werden. Selbstkostensenkung und -steigerung können planmäßig oder unplanmäßig erfolgen. Im ersten Fall decken sich effektive und geplante Änderungen, in zweiten nicht, wodurch sich die Bewertungsprobleme aufwerfen.

Diese Abweichung zwischen Plan- und Istwerten führt geradewegs zu einem wissenschaftlichen Meinungsstreit, bei dem sich zwei Auffassungen hinsichtlich des Bilanzzieles herausgebildet haben : die Theorien von der Realisationsbilanz und von der Leistungsbilanz; der Streit darüber, ob in der Bilanz zu Ist- oder zu Planwerten zu bewerten sei.

Die Vertreter der Realisationsbilanz, zu denen Goll, Messbauer und Kelsch gehören, sehen im Rechnungswesen eine Widerspiegelung des wirtschaftlichen Kreislaufs zu Istwerten und in der Bilanz einen periodisch vorzunehmenden Schnitt durch diesen Kreislauf.

Die Anhänger der Leistungsbilanz, vertreten durch Geissler, Kresse und Kupfernagel, fordern dagegen von der Bilanz, daß sie einen Leistungsausweis für die vergangene Abrechnungsperiode zu geben habe, der nicht nur von der Realisation der Erzeugnisse abhängen könne, sondern auch den noch nicht realisierten, aber bereits erstellten Unterschied zwischen Plan- und Istwerten der betreffenden Periode mit einschließen müsse.

Dieser Streit läuft weniger auf die Bewertung der Grundmittel und der Vorräte, sondern mehr auf die Bewertung der Bestandsänderungen an unvollendeter Produktion und an Fertigfabrikaten hinaus, weil sich hier die noch nicht realisierten, aber bereits erstellten Unterschiede zwischen Ist- und Planwerten niederschlagen. Wenn sich die Bestände nicht ändern, tritt auch keine Phasenverschiebung im Ergebnisausweis ein.

Während also die Realisationsbilanz streng auf den Istwerten fußt, verlangt die Leistungsbilanz ebenso streng den Ansatz von Planwerten, um die Planabweichungen schon vor ihrer Realisierung periodengerecht im Gewinn zu erfassen. Nurso könne der betriebliche Gewinn eine zusammengefaßte Kennziffer der Leistung, eine "Zensur des Betriebes" sein.

Die Vertreter der Leistungsbilanz argumentieren auch theoretisch, indem sie die politische Ökonomie bemühen, nach der das Reineinkommen in der Produktionssphäre erstellt und nicht bei der Realisation erzielt werde. Jedoch übersehen sie damit - wie sie selbst eingestehen - die Möglichkeiten unseres gegenwärtigen Rechnungswesens. Nicht nur müßten dann die Fertigfabrikate zu Abgabepreisen (Selbstkosten und Reineinkommen) bewertet werden, auch in die unvollendete Produktion müßte ein Anteil des Reineinkommens eingerechnet und das an den Staat abzuführende Reineinkommen von diesem schließlich noch vorfinanziert werden. Soweit gehen nun auch die Vertreter der Leistungsbilanz nicht, die sich mit der Erfassung der Unterschiede zwischen Ist- und Plankosten begnügen und damit einverstanden sind, daß das Rechnungswesen nicht den Prozeß der Werterstellung, sondern den des Wertverzehr widerspiegelt (1).

Wenn man von dem Hauptzweck der Bilanz im VE Industriebetrieb ausgeht, so ergibt sich das bilanztheoretische Problem, ob der Ansatz des Ist- oder des Planwertes, d. h. die Realisationsbilanz oder die Leistungsbilanz das geeignete Mittel für die Plankontrolle ist. Wie noch zu zeigen sein wird, kann es auf diese Frage keine für alle Zwecke eindeutige Antwort geben, wohl aber kann festgestellt werden, daß die Realisationsbilanz den praktischen Bedürfnissen der Plankontrolle weitaus mehr entgegenkommt als die Leistungsbilanz.

Neben diesem bilanztheoretischen Hauptproblem stehen noch Bewertungsfragen von äußerlicher, rechnungstechnischer Art, wie etwa die der Ab-

(1) s. S. 52

schreibungen oder der Bildung von Verrechnungspreisen in der innerbetrieblichen, wirtschaftlichen Rechnungsführung oder bei schwankenden Material-Einstandspreisen.

2. Vergleichende Betrachtung : Bewertungsprobleme in marktwirtschaftlicher Privatunternehmung und planwirtschaftlichem VEB.

Der rechnungstechnische Grund für Bewertungsprobleme ist bei der Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung und des planwirtschaftlichen VEB gleich : Die Änderung von Stückwerten (Stückpreisen, Stückkosten) im Zeitablauf, die mit den jeweiligen Mengen multipliziert, d.i. "Bewertung", bei der marktwirtschaftlichen Unternehmung zu Scheingewinnen und Scheinverlusten und beim VE Industriebetrieb zu "Scheinplanüber- oder -untererfüllung" führt.

Die Ursachen dieser Änderungen sind jedoch ebenso verschieden wie ihre betriebswirtschaftlichen Auswirkungen und die Methoden ihrer Eliminierung. Während im VE Industriebetrieb die Ursache der Probleme vor allem in der Abweichung zwischen Plan- und Istkosten beruht und ein Streit über den Leistungs- oder den Realisationsausweis geführt wird, rühren sie in der marktwirtschaftlichen Unternehmung vornehmlich aus den Preisänderungen her, die ihrerseits wieder in der Änderung eines einzelnen Preises, aus konjunkturellen oder saisonalen Preisschwankungen oder in der seit Jahrzehnten zu beobachtenden "säkularen" Geldwertverschlechterung, d.h. einem schleichenden Preisverfall, bestehen. Der Grenzfall der Inflation sei in dieser Aufzählung nicht angeführt, weil er ohnehin jede sachliche Bilanzbewertung zerstört.

Neben die Preisänderungen treten als Ursachen von Bewertungsproblemen der marktwirtschaftlichen Unternehmung noch eine Reihe weiterer Faktoren, z.B. Geschäftsrisiken, die Änderung der Nachfragestruktur, der technische Fortschritt usw. Sie sollen hier unberücksichtigt bleiben, weil sie am Problem selbst nichts ändern.

Wie schon dargestellt wurde, berührt die Änderung von Preisen nicht das finanzielle Gleichgewicht eines VE Industriebetriebes, der als grundsätz-

lich subordiniertes Glied des gesamten Organismus eine durch den Plan determinierte Leistung zu erstellen hat und hierfür die nötigen materiellen und finanziellen Mittel erhält, wobei eine Preisänderung planmäßig durch die finanzielle Ausstattung aufgefangen wird. Er hat eine plangemäße Leistung zu erstellen und dementsprechend entstehen durch die Aufgabe der Plankontrolle seine Bewertungsprobleme bei Abweichung der Istwerte von den Planwerten.

Die marktwirtschaftliche Privatunternehmung dagegen ist ein grundsätzlich autonomer Körper, der das finanzielle Risiko trägt und dessen finanzielles Gleichgewicht und damit auch sein Kapital durch Preisänderungen angegriffen wird. Somit steht die Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung vor der Aufgabe, das Kapital der Unternehmung vor den Auswirkungen der Preisänderungen zu schützen und es zu erhalten und zwar nominell und substantiell im einzel- wie im gesamtwirtschaftlichen Maßstab.

Im Grunde genommen liegt bei beiden Betriebstypen eine Doppelaufgabe vor, ein nach zwei Seiten gerichtetes Problem. Erstens lautet die Frage, mit welchem Wert die wirtschaftlichen Mittel anzusetzen sind, und zweitens, welcher Gewinn der "richtige" ist. Ursache dieser Bewertungsfrage sind jedoch im VE Industriebetrieb die Kostenänderungen, in der marktwirtschaftlichen Unternehmung vornehmlich die Preisänderungen; ihr Zweck besteht einerseits in der Ermöglichung der Plankontrolle, andererseits in der Erhaltung und Sicherung von Kapital und Unternehmung.

Die marktwirtschaftliche Unternehmung fängt Schwankungen, insbesondere Steigen der Einstandspreise auf der Aktivseite ihrer Bilanz durch Rechnen mit eisernen Beständen oder Festwerten und auf der Passivseite durch Preisdifferenz-Rücklagen auf. Änderungen, insbesondere Sinken der Absatzpreise werden aktiv durch das allgemeine Vorsichtsprinzip und die speziellen Prinzipien des Niederstwert-Ansatzes, der Realisation und der Imparität als kapital- und unternehmungsgefährdende Auswirkungen beseitigt und passiv durch entsprechende besondere Rückstellungen und Wertberichtigungen oder allgemeine Rücklagen.

So werden Scheingewinne und bevorstehende Verluste im Interesse der Kapitalerhaltung und der Unternehmenssicherung bilanziell eliminiert.

Der planwirtschaftliche VEB hingegen überwindet die sich aus den Plan-Ist-Abweichungen ergebenden Schwierigkeiten für die Plankontrolle in dem er in der Praxis außerhalb der bilanziellen Bewertung der materiellen Umlaufmittel weitere statistische Rechnungen mit Mengenzahlen und anderen geeigneten Wertansätzen vornimmt.

3. Der Zusammenhang zwischen der Bewertung der materiellen Umlaufmittel und der Plankontrolle.

Um den Zusammenhang zwischen der Bewertung der materiellen Umlaufmittel und der Plankontrolle sichtbar zu machen, soll die Auswirkung 1.) von Istkosten-Ansatz und 2.) von Plankosten-Ansatz bei Selbstkosten-Senkungen und Selbstkosten Überschreitungen diskutiert werden.

Wenn die Istkosten die geplanten Produktions-Selbstkosten überschreiten, befürchten die Vertreter der Leistungsbilanz bei Bewertung des unvollendeten Objektes mit den tatsächlich entstandenen Kosten, den Ausweis einer falschen Betriebsleistung in der Bilanz was auch die Zuführung zum Betriebsprämien-Fonds ungerecht beeinflusse, einen Überplanbestand an unvollendeter Produktion, der noch mit einem Sonderkredit finanziert wurde, und schließlich würde ein bereits erkennbarer Verlust nicht periodengerecht im Betriebsergebnis ausgewiesen, was wiederum die Zuführung zum Betriebsprämien-Fonds und die Gewinnabführung beeinflusse.

Wenn umgekehrt der Betrieb eine überplanmäßige Selbstkosten-Senkung erzielt, würde er bei Istkosten-Bewertung von der Bilanz benachteiligt, da seine Leistung zu niedrig ausgewiesen, ein bereits erstellter, aber noch nicht realisierter Gewinn nicht durch Zuführung zum Betriebsprämien-Fonds honoriert werde.

Somit sei durch den Ansatz der Istkosten die Kontrolle vor allem des Produktionsplanes, des Richtsatzplanes, des Kreditplanes und des Ergebnisplanes mittels der Bilanz nicht mehr gewährleistet.

Dem halten die Vertreter der Realisationsbilanz gegenüber, daß die Plankosten bei der Einzelfertigung wegen fehlender exakter Arbeitszeit- und Materialverbrauchsnormen nur ungenau festgelegt werden können und allgemein auch nur mobilisierenden Charakter tragen, sie sind als Grundlage des Rechnungswesens ungeeignet, das nominell feststehende Werte sucht.

Die Erfüllung des Produktionsplanes, die Einhaltung der durch den Richtsatzplan festgelegten Bestände sind quantitative Kennzahlen, die sich nicht innerhalb der Bilanz kontrollieren lassen. Es müssen Naturalmengen außerhalb der Bilanz gemessen werden, die man durch die Bewertung zu unveränderlichen Plankosten oder Verrechnungspreisen lediglich addierbar macht. Hiervon muß auch die Zuführung zum Betriebsprämien-Fonds abhängig gemacht werden.

Auch bei der Finanzierung der Umlaufmittel ist zwischen der Mengen- und der Wertbewegung zu unterscheiden. Die Mengen an unvollendeter Produktion können eingehalten sein, aber durch Überschreiten der Plan-selbstkosten tritt kein Überplanbestand, sondern ein zusätzlicher Finanzierungsbedarf ein. Dies zeigt die Inanspruchnahme eines Sonderkredit-s mit außerplanmäßigen Zinsen.

Der sich im Betriebsergebnis niederschlagende Unterschied zwischen Plan- und Istbewertung rührt allein aus den Bestandsänderungen der unvollendeten Produktion und der Fertigfabrikate her. Zwar wird nach Ansicht der marxistischen Theorie das Reineinkommen, das "Produkt der Gesellschaft", bereits in der Produktionssphäre erstellt, jedoch steht seine Höhe - gerade bei langfristiger Einzelfertigung - endgültig erst nach der Realisierung fest und zudem kann auch dann erst in Geldform darüber verfügt werden, was besonders auch wegen des Finanzierungssystems das Rechnungswesen der VE Industriebetriebe an das Realisationsprinzip bindet.

Der Fall der langfristigen Einzelfertigung zeigt die Auswirkung unterschiedlicher Bewertung besonders deutlich, da hier die Bestandsänderungen sehr ins Gewicht fallen. An den bisher getroffenen Feststellungen ändert sich nichts grundsätzlich für den Fall der Serien- wie der Massenfertigung. Zwar sind hier die Arbeitszeit- und Materialverbrauchsnormen umso genauer, je größer die produzierten Serien sind und dem-

entsprechend lassen sich genauere Plankosten ermitteln. Als Grundzahlen der Bilanz sind sie dennoch ungeeignet, weil sie meist "fortschrittliche", zur Senkung der Kosten mobilisierende Ziffern sind, von denen die Istkosten abweichen müssen, wenn der geplante Entwicklungsstand nicht erreicht wird.

Die Vertreter der Planbewertung machen ihrer Beweisführung die Verwendung innerbetrieblicher Verrechnungspreise bei Stufenproduktion zunutze. Diese unveränderlichen Verrechnungspreise sollen jedoch lediglich im Rahmen der wirtschaftlichen Rechnungsführung die selbständige Abrechnung der Abteilungen und Brigaden ermöglichen, d.h. Faktoren, auf die diese produzierenden Einheiten keinen Einfluß haben, eliminieren. Die Differenzen zwischen diesen Verrechnungspreisen und den Istkosten werden am Ende der Produktion wieder auf die Kostenträger verrechnet.

Der Streit zwischen Plan- und Istbewertung verliert schließlich seine Bedeutung in dem Maße, als die Seriengröße zunimmt und wird schließlich irrelevant bei kontinuierlicher Massenfertigung, wo die Bestände konstant bleiben und Plankosten und Istkosten annähernd gleich sind.

4. Abschließende Betrachtung

Abschließend sei die kritische Würdigung beider Auffassungen zusammengefaßt. Der Kern der Kritik an der Leistungsbilanz besteht in ihrer Antinomie, die Bilanz als Mengenrechnung bei schwankenden Kosten benutzen zu wollen. Zwar ermöglicht die Planbewertung die nackte Mengenrechnung, weil alle Wertschwankungen eliminiert sind, und die Bilanz wird zu einer reinen Mengenzahlung, so daß sie zur Kontrolle der Mengenpläne herangezogen werden kann, jedoch ist sie dann nicht mehr imstande, den Wertkreislauf real zu reflektieren, sie folgt nicht mehr dem Fluß der Geldströme das ausgewiesene Betriebsergebnis wird unreal.

Die Kontrolle der Mengenpläne muß vielmehr außerhalb der Bilanz vorgenommen und ihr selbst dürfen nur Aufgaben übertragen werden, die sie ihrer Natur als einer Werterechnung nach zu erfüllen vermag: die reale Reflexion des Wertkreislaufs, die das Realisationsprinzip und die Ist-Bewertung erfordert.

1. Allgemeines

Wie in der Theorie die Auseinandersetzung über Istwert- oder Planwertansatz noch nicht entschieden ist, so findet man auch keine einheitliche Bewertungspraxis in den VE Industriebetrieben. Diesem Zustand trägt die "Buchführungsverordnung" Rechnung, die für die Bestände an materiellen Umlaufmitteln die Bewertung sowohl zu Plan-, als auch zu Istwerten zuläßt.

Jedoch tragen nach den Bewertungsvorschriften die beiden Möglichkeiten keineswegs gleichen Rang, wie die Behandlung der Differenzen zwischen Plan- und Istwerten zeigt. Wenn Planwerte angesetzt werden, sind die Differenzen bestands- und erfolgswirksam am Ende der Abrechnungsperiode zu buchen, werden dagegen Istwerte angesetzt, sind sie lediglich "darzustellen", d.h. in der Praxis sind sie außerhalb der Kontenführung festzuhalten und ist ein statistischer Plan/Ist-Vergleich vorzunehmen. Daher sind letzten Endes die Zahlen der Kontenführung immer Istwerte.

Für die Bewertung der Bestände an materiellen Umlaufmitteln gelten die Grundsätze der Gleichheit und der Stetigkeit. Der Grundsatz der Bewertungsgleichheit verlangt, daß die Bestände an unvollendeten und fertigen Erzeugnissen nach Möglichkeit insgesamt entweder plan- oder istbewertet werden. Ausnahmen gestatten nur besondere technische Umstände, wenn z.B. in einem Betrieb mit Massenfertigung einmal eine Einzelfertigung vorkommt. Nicht eingeschlossen in den Grundsatz der Bewertungsgleichheit sind die Vorräte, weil für sie oft die für die unvollendeten und fertigen Erzeugnisse geeignete Bewertung unzumutbar ist (Einzelfertigung aus Massenteilen, z.B. Bauindustrie). (1)

Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zielt auf die Beibehaltung der einmal gewählten Bewertungsform, indem er ihre Änderung von der Zustimmung des Fachministers abhängig macht und eine Umbewertung der Bestände nur im Rahmen besonderer Bestimmung zuläßt (2).

(1) s. § 106 BuchfVO

(2) s. § 108 BuchfVO

2. Die Bewertung der Vorräte

Die Vorräte an Grund- und Hilfsmaterial, an Brenn- und Treibstoffen, sowie die aus Vereinfachungsgründen zu den Umlaufmitteln gerechneten geringwertigen und schnell verschleißenden Arbeitsmittel, werden zu Materialverrechnungspreisen oder zu Einstandspreisen bewertet.

Der Einstandspreis bildet sich aus dem Abgabepreis des Lieferbetriebes, den Bezugskosten (Frachten, Versicherung, Umschlagskosten etc) und den Lagerkosten, die jedoch gewöhnlich der Einfachheit halber über die Gemeinkosten verrechnet werden. Der Materialverrechnungspreis ist der für eine Planperiode unveränderlich festgesetzte Planpreis. Er errechnet sich als gewogenes arithmetisches Mittel der Bezüge der letzten Periode, wobei zu erwartende Preisänderungen zu berücksichtigen sind, damit er sich dem durchschnittlichen Einstandspreis der kommenden Periode angleicht.

In der Praxis wird für die laufende Grundrechnung über das Material die Bewertung zu Materialverrechnungspreisen bevorzugt. Durch sie werden die Differenzen in den Einstandspreisen ausgeglichen; unterschiedliche Abgabepreise verschiedener Lieferbetriebe, wegen der Standortverhältnisse und der Transportarten unterschiedliche Bezugskosten und Unterschiede zwischen Fremdbezug und Eigenleistung.

Nicht möglich sind Verrechnungspreise allerdings dort, wo infolge von Saisonpreisen oder anderen außergewöhnlichen Umständen, erhebliche Differenzen zwischen ihnen und den tatsächlichen Einstandspreisen auftreten. Hier empfehlen sich gleitende Durchschnitts-Einstandspreise.

Die Verrechnungspreise vereinfachen nicht nur die Rechnung über das eingehende Material, sie sind für die Bewertung des in die Produktion gehenden Materials Voraussetzung der innerbetrieblichen wirtschaftlichen Rechnungsführung. Sie beseitigen die Schwankungen in der Kostengestaltung der produzierenden Einheiten, die von diesen nicht vertreten werden können (1).

Wenn auch die Materialverrechnungspreise für die laufende Materialgrundrechnung erhebliche Vorteile bringt, so sind sie dennoch nicht für

(1) s. S. 18

die Bilanzbewertung der Vorräte geeignet, weil sie ihrer Natur als Planwerte nach nicht in der Lage sind, den Wertkreislauf real zu reflektieren. So sehen denn auch die Bewertungsvorschriften vor, daß die Differenzen zwischen den Materialverrechnungspreisen und den tatsächlichen Einstandspreisen am Ende der Abrechnungsperiode bestands- und ergebniswirksam zu buchen sind. Der Materialbestand, die Bestände an unvollendeten und fertigen Erzeugnissen und die Gesamtselbstkosten der abgesetzten Erzeugnisse sind um die Differenz zu korrigieren.

Jedoch gelingt es kaum, diese Wertkorrektur exakt, auf den Pfennig genau vorzunehmen. Der Buchhalter ist gezwungen, mit Schätz- und Näherungswerten zu arbeiten, um die für die einzelnen Materialarten oder gar für das gesamte Material meist summarisch gesammelten Abweichungen zu verrechnen. Wenn der bürokratische Aufwand für die Einzelerfassung und Einzelverrechnung der Differenzen nicht lohnt, hängt es von einer vertretbaren Summierung der Erfassung und von der Güte der Verrechnungskoeffizienten ab, wieweit der Wertkreislauf in diesem wichtigen Abschnitt annäherungsweise real reflektiert wird.

3. Die Bewertung der unvollendeten Produktion

Für die unvollendeten Erzeugnisse sehen die Bewertungsvorschriften den Ansatz der von ihnen bis zum Bewertungsstichtag verbrauchten Produktionsselbstkosten vor. Es ist unzulässig, sie nur mit den Abteilungskosten zu bewerten. Da auch sie eine anteilige Summe der Betriebs- und anderen Gemeinkosten verzehrt haben, würde bei Ansatz nur der Abteilungskosten der Wertfluß in der Produktionssphäre nicht real reflektiert werden.

Die Bewertungsvorschriften erlauben die Bewertung zu Produktionsselbstkosten als Planwerte, als Istwerte oder mit Ist-Grundkosten und Plan-Gemeinkosten. Zwar durchbrechen sie hiernit das richtige Prinzip der Istbewertung, treffen jedoch keine grundsätzliche Entscheidung, sondern tragen nur den verschiedenartigen, praktischen Bedürfnissen der VE Industriebetriebe Rechnung.

Mehr noch als die Bewertung der Vorräte an Material, wirft die Bewertung der unvollendeten Erzeugnisse besondere Schwierigkeiten auf. Sie haben - wie es ihre Bezeichnung schon ausdrückt - die Kreislaufphase der Produktion noch nicht beendet. Die Schwierigkeit beruht nun darin, ihren technischen Fertigungsgrad und den bis dahin erfolgten Kostenverzehr zu ermitteln. Die Praxis geht verschiedene Wege und die gesetzlichen Bestimmungen berücksichtigen dies.

In den Betrieben mit langfristiger Fertigung einzelner Objekte oder kleiner Serien (Schiffbau, Schwermaschinenbau) bewertet man gewöhnlich mit Ist-Grundkosten und Plan-Gemeinkosten. Hier ist die auftragsweise Abrechnung der Ist-Grundkosten ohne größeren rechnerischen Aufwand möglich, während die Gemeinkosten zweckmäßig als Plangrößen im Verhältnis zum erreichten Fertigungsgrad zugeschlagen werden.

Am schwierigsten gestaltet sich die Bewertung der unvollendeten Erzeugnisse in Betrieben mit Großserienfertigung (Feinmechanik, Bekleidung). Die Vielzahl der Kostenträger, der Materialteile und der Arbeitsverrichtungen, die Diskontinuität des Produktionsprozesses, nötigen nicht nur zur Bewertung mit Plan-Produktionsselbstkosten, sondern auch zu teilweise ungenauen Methoden der Berechnung des Fertigungsgrades, deren größte wohl die ist, die sich in der Produktion befindlichen, unvollendeten Erzeugnissen mit dem vollen Materialeinsatz und dem einfachen Durchschnitt von 50 % der Bearbeitungskosten anzusetzen. Am häufigsten benutzt man das mit dem Grundlohn und/oder dem Materialverbrauch gewogene arithmetische Mittel als durchschnittlichen Fertigungsgrad. Schließlich zwingt auch der Umstand schon zum Planwert-Ansatz zumindest der Gemeinkosten, daß die tatsächlichen Kosten endgültig erst nach dem Auslaufen der Serie feststehen.

Die Bewertungsvorschriften sehen für Betriebe mit Serien- und vor allem mit Massenproduktion die Bewertung zu Plankosten vor. Aber auch diese Bestimmung ist nicht zwingend, denn gerade in den Großbetrieben der chemischen Industrie werden die Bestände der unvollendeten Produktion - wie seit jeher üblich - zu Ist-Produktionsselbstkosten bewertet.

Eine Ausnahme von der Regel, zu Produktionsselbstkosten zu bewerten, gestatten die Bewertungsvorschriften für die Zwischenprodukte und für die als Bestand vorhandenen Hilfsleistungen, die auch zu Abteilungskosten

angesetzt werden dürfen. Von Zwischenprodukten spricht man, wenn das unvollendete Erzeugnis für sich schon absatzfähig, jedoch im erzeugenden Betrieb zur weiteren Be- oder Verarbeitung bestimmt ist. Voraussetzung für den Ansatz nur der Abteilkosten ist jedoch, daß die Bestände gering sind und nicht erheblich schwanken und von den Endkostenträgern gleichmäßig in Anspruch genommen werden (Beispiel: Motoren und Automobilbau).

4. Die Bewertung der Fertigerzeugnisse

Auch bei der Bewertung der Fertigerzeugnisse sind die Vorschriften großzügig gehalten, um den differierenden Möglichkeiten des Rechnungswesens gerecht zu werden: Plan- oder Ist-Gesamtselbstkosten oder Ist-Grundkosten und Plan-Gemeinkosten können angesetzt werden.

Zum Betriebspreis oder gar zum Industrieabgabepreis, d. h. zu Gesamtselbstkosten plus "Produkt für die Gesellschaft", darf nicht bewertet werden, da sonst gegen das Realisationsprinzip verstoßen würde. Wie schon gezeigt wurde, hat das Rechnungswesen zunächst den im Zuge der Leistungserstellung erfolgten Wertverzehr zu reflektieren und den neu geschaffenen Wert erst bei seiner Realisierung (1).

Im Gegensatz zu den bisher behandelten Bilanzpositionen wirft die Bewertung der Bestände an fertigen Erzeugnissen keine neuen Bilanzprobleme mehr auf. Hier beginnt die im Rechnungswesen der VE Industrie dominierende Kostenrechnung, die, soweit sie für diese Arbeit bedeutsam ist, bereits früher behandelt wurde (2). Sie selbst aber liegt jenseits der vom Thema gesetzten Grenzen.

(1) s. S. 52

(2) s. S. 49 ff. und S. 72 ff.

5. Die sonstigen Bilanzpositionen

Die Bewertung der restlichen Bilanzpositionen ist einfach und unproblematisch ; Die finanziellen Umlaufmittel stehen nominell fest, die Behandlung der dubiosen Forderungen, der transitorischen und antizipativen Aktiva und Passiva, sowie das Saldierungsverbot für Forderungen und Verbindlichkeiten sind in gleicher Weise geregelt wie in der Bilanz der marktwirtschaftlichen Unternehmung.

Ebenso einfach und unproblematisch steht es mit der Bewertung der Passivposten ; Sie alle sind durch Rechtsakt nominell gebunden und Rückstellungen und Rücklagen dürfen nicht gebildet werden.

Literaturverzeichnis

- A. A. Afanassjew, Die Grundzüge des Aufbaues einer buchhalterischen Bilanz, Berlin 1953
- Arnold-Borchert-Schmidt, Ökonomik der sozialistischen Industrie in der Deutschen Demokratischen Republik. Lehrbuch, Berlin 1956
- Fritz Behrens, Arbeitsproduktivität, Wert und Selbstkosten, Diskussionsbeiträge zu Wirtschaftsfragen, Heft 14, Berlin 1954
- A. M. Birman, Die Finanzen der Wirtschaftszweige der UdSSR, Teil I : Industrie, Berlin 1956
- O. Gallenmüller, Industrielles Rechnungswesen für Bergleute, Heft I-IV, Internes Manuskript der HA Fernstudium an der Bergakademie Freiberg, 1957
- J. I. Gleich, Die Buchführung in der Industrie, Berlin 1956
- S. A. Stschenkow, Die Buchführung der VEB in Schaubildern, Berlin 1956
- Hans-Günther Grimm, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Erster Band : "Die Produktion", 2. Auflage, Berlin-Göttingen-Heidelberg, 1955
- Erich Gutenberg, Einführung in die Theorie der Zentralverwaltungswirtschaft, Stuttgart 1954
- K. Paul Hensel, Der Finanzplan des Industriebetriebes, Berlin 1957
- E. Knauth, Der Betriebsplan des Industriebetriebes, Berlin 1955
- W. Kontorowitsch, Das Rechnungswesen der Industriebetriebe, 4 Bände, Berlin 1957
- Kresse-Geissler, Das Kapital, Band I-III, Berlin 1953
- Karl Marx, Industrielles Rechnungswesen, 2. Auflage, Tübingen 1954
- Erich Schneider, Lehrbuch für das industrielle Rechnungswesen, 6. Auflage der russischen Ausgabe, Berlin 1953
- M. Ch. Shebrak, Buchführung leicht gemacht, Berlin 1957
- Täumer-Fichte, Geld und Kredit in der DDR, Berlin 1957
- Zimmermann-Fraas-Rätzer,

Politische Ökonomie, Lehrbuch, Berlin 1956

Die Allgemeine Krise des Kapitalismus.

Die sozialistische Produktionsweise, 2. erg. Auflage des Lehrbuches der Politischen Ökonomie, Berlin 1956

Sonderdruck Deutsche Finanzwirtschaft.

Finanzwirtschaft und Finanzplanung in der Volkseigenen Wirtschaft, Handbuch, Berlin 1949

Schriftenreihe Wirtschaftspraxis, Heft 7,

Kontenrahmen der zentralgeleiteten und örtlichen VEB-Industrie, mit Erläuterungen und Buchungsanweisungen, Berlin 1957

Schriftenreihe DFW, Heft 4, Bilanz und Ergebnisrechnung 1950, Berlin 1956

Schriftenreihe DFW, Heft 7, Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung, Abschluß, 2 Halbbände, Berlin 1951

Schriftenreihe DFW, Heft 21, Einheitskontenrahmen und Buchungsanweisungen, Berlin 1951

Schriftenreihe DFW. Heft 25, Grundsätze für das Rechnungswesen der Volkseigenen Betriebe (Industrie), Berlin 1952

Schriftenreihe DFW, Heft 34, Anwendung der Grundsätze für das Rechnungswesen der VEB-Industrie- in Klein- und Mittelbetrieben, Berlin 1953

Schriftenreihe DFW, Heft 36, Anwendung der Grundsätze für das Rechnungswesen der VEB - Industrie - in Kleinstbetrieben, Berlin 1954

Gesetzliche Bestimmungen

- Verordnung über die Buchführung und die buchhalterische Berichterstattung der volkseigenen Industriebetriebe vom 29.9.1955
Gbl. I/92
- Anweisung über die Finanzierung und Aktivierung von Grundmitteln vom 13.8.1954
Zbl. Nr. 34/54
- Anordnung über die Bildung von Abschreibungsnormen in den Betrieben der VEW für das Planjahr 1956 und die Vereinfachung der Grundmittelrechnung vom 26.1.1956
Gbl. I/23
- Verordnung zur Durchführung des Investitionsplanes und des Generalreparaturplanes sowie der Lizenz vom 20.1.1955
Gbl. 10/55
- Anordnung zur Ergänzung der VO über die Buchführung und die buchhalterische Berichterstattung der VEI vom 6.1.1956
Gbl. I/21

Lebenslauf

Am 19. November 1930 wurde ich in Frankfurt am Main als Sohn des Kaufmanns Eugen Weisenseel und seiner Ehefrau Helene, geb. Kiefer, geboren. Nach vierjährigem Besuch der Volksschule trat ich im Herbst 1941 in das Realgymnasium Musterschule in Frankfurt am Main ein, wo ich am 27. Februar 1951 die Reifeprüfung ablegte.

Nach einer zweijährigen Praktikantenzeit begann ich im Sommersemester 1953 an der Johann Wolfgang Goethe-Universität, Frankfurt am Main, das Studium der Wirtschaftswissenschaften. Meine akademischen Lehrer waren vor allem die Herren Prof. Dr. H. Koch, Privatdozent Dr. Dr. R. Dornemann, Prof. Dr. Hagenmüller und Prof. Dr. K. Banse. Ich bestand die kaufmännische Diplomprüfung am 23. November 1956 in Frankfurt am Main.

Anschließend widmete ich mich zunächst der Sammlung von Material für die Dissertation und eröffnete 1958 ein Steuerbüro. Seit 1960 verlege ich auch eine Zeitschrift für Kultur und Kulturpolitik.

